

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňová kriminalita
Tax criminality

Student: Nela Mucalová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Nela Mucalová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Daňová kriminalita**
Tax Criminality
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová soustava České republiky
 3. Charakteristika daňové kriminality
 4. Analýza daňové kriminality
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jiřina Krajčová**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně kromě příloh.

V Ostravě dne 6. května 2016

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'Nela Mucalová', written in a cursive style.

Nela Mucalová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Daňová soustava České republiky.....	7
2.1	Základní informace.....	7
2.1.1	Daň	7
2.1.2	Funkce daní	8
2.1.3	Daňové principy	9
2.1.4	Pojmy (konstrukční prvky daně)	9
2.1.5	Daňové řízení	10
2.1.6	Instituce zabezpečující správu a výběr daní a poplatků	10
2.1.7	Druhy daní.....	11
2.2	Daně v České republice	11
2.2.1	Daň z příjmů.....	13
2.2.2	Daň z nemovitých věcí.....	14
2.2.3	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	15
2.2.4	Silniční daň.....	16
2.2.5	Daň z přidané hodnoty	16
2.2.6	Spotřební daně.....	17
2.2.7	Energetické daně	19
2.2.8	Ostatní odvody	21
3	Charakteristika daňové kriminality	23
3.1	Hospodářská, ekonomická, finanční a majetková kriminalita.....	23
3.2	Hospodářská kriminalita.....	24
3.2.1	Hospodářské trestné činy	25
3.3	Historický vývoj trestní úpravy daňových trestných činů	26
3.3.1	Vývoj v letech 1835 až 1917.....	26
3.3.2	Vývoj v letech 1918 až 1960.....	27
3.3.3	Vývoj v letech 1961 až 2009.....	28
3.4	Legální a nelegální minimalizace daňové povinnosti.....	28
3.5	Závažnost daňové kriminality	29
3.6	Příčiny daňové kriminality	29
3.7	Měření daňových úniků	30
3.8	Trestněprávní úprava trestných činů daňových	30

3.8.1	Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	31
3.8.2	Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	32
3.8.3	Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.....	33
3.8.4	Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětem k označení zboží	34
3.8.5	Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti	34
3.8.6	Zánik trestní odpovědnosti	35
4	Analýza daňové kriminality	36
4.1	Statistické údaje	36
4.2	Způsoby páčání daňové kriminality	38
4.2.1	Daňová kriminalita v oblasti přímých daní	38
4.2.2	Daňová kriminalita v oblasti nepřímých daní	39
4.3	Boj proti daňové kriminalitě.....	43
4.3.1	Daňová kontrola	43
4.3.2	Ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty.....	44
4.3.3	Nespolehlivý plátce	45
4.3.4	Reverse-charge	46
4.3.5	Elektronická evidence tržeb	46
4.3.6	Kontrolní hlášení DPH	48
4.3.7	Daňová kobra	49
4.3.8	Ostatní opatření	49
4.4	Vybrané kauzy, problémy a návrhy řešení na zlepšení situace	50
4.4.1	Kauza metanol.....	50
4.4.2	Fungování elektronické evidence tržeb	52
4.4.3	Daňový bonus a slevy na dani.....	52
4.5	Další návrhy obecných opatření v boji proti daňovým únikům	53
4.6	Daňové ráje.....	54
5	Závěr.....	56
	Seznam použité literatury	58
	Seznam zkratk	61
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Existence daní je nutná pro získávání finančních prostředků, které slouží k pokrytí výdajů určité autority (státních výdajů). První daňová povinnost vznikla již se založením prvních států a se vznikem peněz. Spolu se zavedením daní se také objevila daňová kriminalita, protože lidé se vždy snažili a snaží snížit či úplně odstranit svou daňovou povinnost, a to buď prostřednictvím zákonných ustanovení, nebo nelegální cestou. Nezákonný způsob ohrožuje správné fungování daňového systému, což má následně podstatný vliv na veřejné rozpočty. Stát ročně přichází kvůli daňovým únikům podle odborníků o desítky až stovky miliard korun, které by mohl použít v oblastech, kde jsou peníze nejvíce potřeba.

Nebezpečnost a závažnost daňové kriminality plyne právě z výše každoročních škod. Škody z této kriminality jsou oproti jiným druhům kriminality nesrovnatelné. Jde o aktuální téma, kterému je potřeba věnovat náležitou pozornost.

Stát se snaží bojovat proti daňové kriminalitě v podobě různých opatření, ale nalézt optimální řešení, které by zamezilo daňovým únikům a podvodům, není jednoduché. Lidé vymýšlejí pořád nové způsoby, jak se placení daní vyhnout, využívají skulin v zákonech a stát by se měl snažit na podvody v co nejkratší době reagovat.

Hlavním cílem bakalářské práce je zpracování problematiky týkající se daňové kriminality a její analýza, tedy popsat jednotlivé způsoby, jak k daňovým únikům u konkrétních daní může docházet, jaké proti nim existují opatření a případně doporučit či navrhnout další opatření a postupy, které by mohly vést k eliminaci nezákonných činností v oblasti daní. Dalším cílem je nastínit fungování daňového systému a popis daňové soustavy České republiky. Cílem práce je dále pohled na nezákonnou činnost v oblasti daní z hlediska legislativy, tedy popsat a rozebrat trestněprávní úpravu daňových trestných činů, které upravuje zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Bakalářská práce je rozdělena do tří hlavních kapitol (kromě úvodu a závěru). První část práce bude zaměřena na popis daňového systému České republiky, daňové soustavy České republiky a budou zde vymezeny základní pojmy týkající se daňové teorie. Dále v této části budou charakterizovány jednotlivé přímé daně, jako daň z příjmů, silniční daň, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, tak i nepřímé daně jako DPH, spotřební daň a energetické daně. Nebude chybět ani charakteristika dalších povinných odvodů, a to cla, místních poplatků, pojistného na veřejné sociální pojištění a veřejné zdravotní pojištění.

V druhé kapitole bude pozornost věnována charakteristice a druhům hospodářské kriminality, definování hospodářské, ekonomické, finanční a majetkové kriminalitě, vymezení základních pojmů týkajících se daňové kriminality a jejím příčinám a závažnosti pro společnost. Dále bude kapitola pojednávat o historii trestně právní úpravy, a o současné podobě trestněprávní úpravy trestných činů daňových. Trestné činy daňové budou rozebrány z pohledu znaků, které jsou potřeba k naplnění skutkové podstaty – objekt, subjekt, objektivní stránka a subjektivní stránka trestných činů daňových.

Poslední kapitola s názvem Analýza daňové kriminality bude věnována statistickým údajům, rozboru páčání kriminality na konkrétních daních, způsobům boje proti daňové kriminalitě a v neposlední řadě také vhodným návrhům na podporu boje proti daňové kriminalitě. Hojně probíraným a aktuálním tématem jsou kontrolní hlášení, které je v České republice zavedeno od 1. 1. 2016 a elektronická evidence tržeb, jejíž první fáze spuštění se plánuje na prosinec 2016. Budou také zmíněny aktuální, zajímavé či významné problémy a kauzy. Poslední podkapitola bude věnována daňovým rájům.

V bakalářské práci budou použity metody popis (deskripce), rozbor (analýza), srovnání (komparace) a výklad či vysvětlení (explanace).

2 Daňová soustava České republiky

Tato kapitola bude věnována daním našeho daňového systému. Daně mají velmi dlouhou a bohatou historii. Vznik daní je spojován se vznikem států, protože ve chvíli, kdy ve státě rostly výdaje (například na armádu, na provoz státní moci), vznikla potřeba úhrady těchto výdajů formou výběru, přispívání do státní pokladny. Nejprve šlo o výběry nepravidelné dle nemovitého jmění občanů, později se vybíraly vynucené, pevné, pravidelné částky – daně. Existovalo a existuje mnoho nejrůznějších a zajímavých daní (např. daň z oken, daň z plnovousu, daň ze smrti).

2.1 Základní informace

V této podkapitole budou rozebrány základní pojmy spojení s daněmi, funkce daní, základní daňové principy, druhy daní a další.

2.1.1 Daň

Zákonnou definici daní v našem právním řádu nenajdeme, proto při určování, jestli se jedná o daň či nikoliv, vycházíme z jednotlivých daňových zákonů. Daň bývá nejčastěji definována podle vlastností, které daň musí mít. Daň je zákonem stanovená, povinná platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je neekvivalentní, nenávratná a zpravidla neúčelová platba v peněžním plnění.

Povinnost platit daň je uložena vždy všeobecně závaznou právní normou, tedy v případě daní zákonem. To je zakotveno v Listině základních práv a svobod, konkrétně v článku 11 odstavci 5, kde je uvedeno, že ukládat daně a poplatky je možné pouze na základě zákona.

Peníze z vybraných daní plynou do veřejného rozpočtu. Může se jednat o rozpočet státu, kraje, obce, státního fondu, ale také o nadnárodní rozpočet (např. rozpočet Evropské unie), ze kterého se následně hradí společné potřeby (např. obrana státu, infrastruktura, veřejné osvětlení, školství, zdravotnictví, atd.)

Daně jsou neekvivalentní, což znamená, že poplatník nemá po zaplacení daně nárok na protihodnotu. Takže díl, kterým osoba přispěje do veřejného rozpočtu, nemá vliv na to, kolik poté z tohoto rozpočtu vyčerpá, tedy kolik spotřebuje veřejných statků a služeb.

Nenávratnost daně spočívá v nemožnosti poplatníka požadovat zaplacenou daň po státu zpět a neúčelovost znamená to, že plátců daně nikdy nemůže ovlivnit, do jakého veřejného rozpočtu daně poplynou a na co budou vynaloženy. [10, 14, 15]

2.1.2 Funkce daní

Daně řadíme mezi základní nástroje fiskální politiky státu, které plní řadu důležitých funkcí. Těmi jsou:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační,
- stabilizační.

Fiskální funkce – cílem daní je naplnit veřejné rozpočty dostatečným objemem zdrojů na úhradu veřejných výdajů. Dříve byla fiskální funkce prakticky jedinou funkcí.

Alokační funkce – stát může finanční prostředky z daní použít tam, kde uzná nejvíce za vhodné. Nemusí ale plnit alokační funkci pouze vynaložením peněz do určitých oblastí a odvětví, ale může poskytovat tzv. nepřímé financování prostřednictvím zvýhodnění, daňových úspor. Příkladem může být očkování, které buďto stát může platit přímo, anebo těm, kteří si očkování zaplatí, sníží daňovou povinnost. Alokaci prostředků tam, kde to stát považuje za užitečné, může pomoci i nepatrné snížení částky daně. Naopak stát může určité statky znevýhodňovat a tím do této oblasti omezit příliv peněžních prostředků.

Redistribuční funkce spočívá ve zmírnění rozdílných důchodů ve společnosti. Ve větší míře se daně vybírají od subjektu s vyšším příjmem a díky tomu může stát zvýšit příjmy lidem s nižším důchodem, a to prostřednictvím transferů.

Stimulační funkce – stát používá daně jako ekonomický nástroj, který ovlivňuje chování subjektů v souladu s ekonomickými, ekologickými a jinými hledisky. K ovlivňování stát využívá daňové úspory, nebo naopak vyšší zdanění. Jako příklad daňové úspory můžeme uvést daňové prázdny, kdy se investorům za splnění určitých podmínek sníží daňová povinnost, nebo umožnění podnikatelům snížit si daňový základ o vzniklou ztrátu z minulých let a další odčitatelné položky od základy daně např. za darování krve, vzdělání, atd. Nejčastějším příkladem negativní stimulace je vyšší zdanění tabákových výrobků, alkoholu, protože škodí zdraví, vyšší ekologická daň, atd.

Stabilizační funkce – daně také mohou sloužit ke zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice. Stát využívá veřejné finance k zajištění optimální míry zaměstnanosti, cenové stability a k nastartování růstu ekonomiky v době úpadku. [14, 15]

2.1.3 Daňové principy

Správný daňový systém by měl respektovat určité daňové principy, které nám říkají, co by daně měly splňovat.

Daně by měly být:

- univerzální – v zákonech by mělo být obsaženo co nejméně výjimek,
- únosné – mělo by se přihlížet k tomu, jak velké daňové břemeno je poplatník schopný nést, poplatník by měl být schopný zaplatit daň bez toho, aby ho to nějak ohrozilo,
- neutrální – daně by měly působit na všechny subjekty stejným způsobem a neměly by se mezi nimi dělat rozdíly,
- výnosné – daně by měly vytvořit dostatečné množství peněz do státního rozpočtu pro potřeby státu,
- efektivní – náklady na výběr daní by neměly převýšit výnos z daní,
- flexibilní – daně by měly pružně reagovat na změny podmínek v ekonomice,
- spravedlivé – poplatníci s podobně vysokými příjmy by měli platit podobně vysoké daně. [10]

2.1.4 Pojmy (konstrukční prvky daně)

Konstrukční prvky daně nám říkají, na koho budou daně dopadat, v jaké míře, z čeho se bude daň počítat a jaká bude výsledná částka k úhradě.

Daňový subjekt – daňovým subjektem může být poplatník, nebo plátce daně, což jsou fyzické a právnické osoby, které musí daň strpět, odvádět a platit. Daňový subjekt, jehož příjem či majetek je podroben dani, se nazývá poplatník. Poplatník je nositelem daňového břemena, který musí sám daň uhradit. Plátce daně musí vypočítat a odvádět daň vybranou od poplatníků, nebo sraženou poplatníkům, a to prostřednictvím správce daně do veřejného rozpočtu.

Předmět daně – předmětem daně může být osoba, majetek, příjem či spotřeba. Předmět daně se zpravidla odrazí v názvu daňového zákona.

Základ daně – pokud předmět daně vyjádříme v měrných jednotkách a upravíme ho podle zákona, bude se jednat o základ daně. Základ daně může být vyjádřen v kusech, kilogramech a jiných fyzikálních jednotkách, nebo v peněžním vyjádření, tedy v korunách českých.

Zdaňovací období – délka zdaňovacího období je určena zákonem, který stanovuje konkrétní daň. Jde o časový úsek, za který se daň vyměřuje, a za který subjekt vystavuje daňové

přiznání finančnímu úřadu. Nejrozšířenějším zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, ale využívají se i období kratší jako čtvrtletí, nebo měsíc.

Sazba daně – pomocí sazby se ze základu daně stanovuje velikost daně. Sazbu daně vždy najdeme v příslušném daňovém zákoně konkrétní daně.

Splatnost daně – daňový subjekt musí daň odvést stanoveným způsobem a ve stanoveném termínu. Splatnost daně je taktéž stanovena vždy v konkrétním daňovém zákoně.

Daňové úlevy, slevy a zvýhodnění – při splnění určitých podmínek nám mohou snížit daňový základ, nebo výslednou daň. Může vzniknout situace, kdy nám díky úlevám, slevám a zvýhodněním může vzniknout nulová daňová povinnost, nebo i daňový bonus. [15]

2.1.5 Daňové řízení

Daňové řízení vede správce daně za účelem zjištění, stanovení, výběru a správy daní.

Subjekty daňového řízení:

- správce daně – jde o finanční úřady, další správní a státní orgány a orgány obcí,
- daňový subjekt – jedná se o poplatníka a plátce daně,
- třetí osoby – zde patří např. svědci, znalci, auditoři, ručitelé, státní orgány, aj.

Mezi nejdůležitější fáze při správě daní patří:

- přípravné řízení – plátce daně se musí zaevidovat u správce daně (finančního úřadu) a ten mu přidělí DIČ, tedy daňové identifikační číslo,
- vyměřovací řízení – plátce opakovaně podává správci daně daňové přiznání a na jeho základě je mu vyměřena daň,
- placení daní – existují různé způsoby placení daní, např. bezhotovostní, hotovostí, přeplatkem na jiné dani,
- vymáhání daně – pokud daň nebyla zaplacená ve správné výši, nebo včas, dochází k vymáhání daně po plátcí správcem daně, který stanoví za nedoplatky sankce (pokud již neuplynula promlčecí lhůta 6 let). [12, 22]

2.1.6 Instituce zabezpečující správu a výběr daní a poplatků

Finanční orgány, které tvoří Ústřední finanční a daňové ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady mají na starost výběr a správu daní z příjmů fyzických a právnických osob, silniční daně, daně z nemovitých věcí, daně z nabytí nemovitých věcí a daně z přidané hodnoty v případech stanoveným zákonem.

Celní správa ČR, kterou tvoří Generální ředitelství cel, celní ředitelství a celní úřady, spravuje cla, spotřební daně, energetické daně a daň z přidané hodnoty v případě dovozu zboží do tuzemska.

Česká správa sociálního zabezpečení spravuje důchodové pojištění, nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Zdravotní pojišťovny, které se zabývají pojistným na veřejné zdravotní pojištění.

Orgány územních samosprávných celků vykovávají správu místních poplatků.

2.1.7 Druhy daní

V České republice dělíme daně na dva základní typy, a to na přímé daně a nepřímé daně.

Přímé daně – daňový subjekt u přímých daní je zároveň poplatník i plátce a daň postihuje příjem či majetek určeného daňového subjektu. Neexistuje u těchto daní možnost převést daňové břemeno na jiný subjekt. Mezi přímé daně patří daně z příjmu a daně majetkové.

Nepřímé daně – daně jsou uvaleny na spotřebu statků a služeb, nepřímo na subjekt daně. U tohoto druhu daní není plátce a poplatník stejná osoba. Plátce daň platí státu (výrobce, prodejce), ale daňové břemeno přenáší na jiný subjekt, a to na poplatníka, od kterého daň vybírá pomocí přírážky k ceně statků a služeb. Zde řadíme daň univerzální, která se týká veškerého zboží, selektivní, která se naopak dotýká jen některých druhů zboží a ekologické daně. [4, 10]

2.2 Daně v České republice

Souhrn všech daní vybíraných v určitém státě a v určitém čase nazýváme daňovou soustavou (viz obrázek 2.1). Významově širším pojmem je daňový systém, který zahrnuje zmíněnou daňovou soustavu, dále instituce zajišťující správu daní, vyměřování, vymáhání a kontrolu daní a také metody, nástroje a postupy, které instituce využívají. Daňový systém je v České republice v podstatných věcech podobný jako ve většině vyspělých evropských států. Příjmy z daní jsou u nás zhruba ve stejné míře z přímých a nepřímých daní. [1, 32]

Obr. 2.1 Daňová soustava ČR



Zdroj: Vlastní zpracování

2.2.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů patří mezi nejdůležitější a nejvýnosnější daně společně s DPH a spotřebními daněmi. Podle subjektu rozdělujeme daň z příjmů na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Obě se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [12, 24, 28]

a) Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby, které mohou být daňovými rezidenty, nebo daňovými nerezidenty. O daňové rezidenty jde v případě, kdy fyzické osoby mají na území ČR bydliště, nebo se v České republice obvykle zdržují, to znamená, že zde pobývají alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Daňová povinnost daňových rezidentů se týká příjmů plynoucích z ČR i ze zahraničí a povinnost daňových nerezidentů se týká příjmů plynoucích z ČR.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou obecně příjmy (důchod) fyzické osoby. Zákon člení příjmy v jednotlivých paragrafech na příjmy ze závislé činnosti podle § 6, příjmy ze samostatné činnosti podle § 7, příjmy z kapitálového majetku podle § 8, příjmy z nájmu podle § 9 a § 10 upravuje ostatní příjmy, kam řadíme např. příležitostné příjmy, příjmy z prodeje movitých a nemovitých věcí, výhry. Za příjem se považuje podle § 3, odstavce 2 příjem peněžní, nepeněžní, nebo i dosažený směnou.

V § 3, ve čtvrtém odstavci najdeme příjmy, které předmětem daně nejsou. Řadíme zde např. úvěry a zápůjčky, příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů, příjmy daňového rezidenta, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí, nebo příjmy daňového nerezidenta, který vypomáhá s domácími pracemi v České republice, pokud se jedná o příjem uspokojující základní sociální, kulturní a vzdělávací potřeby.

V zákoně existuje mnoho výjimek – osvobození od daně. Osvobození od daně upravuje § 4. Jde např. o příjmy z prodeje rodinného domu, pozemku, nebo jednotky za určitých podmínek, příjmy získané ve formě dávek z nemocenského nebo důchodového pojištění, sociální dávky, stipendia a dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu obcí, kraje, atd.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 % ze základu daně. Základem daně je rozdíl mezi příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou osvobozeny a výdaji, jenž jsou prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Daňový základ se dále snižuje o nezdanitelné části (§ 15) a odčitatelné položky (§ 34).

Vypočtenou daň má nárok si poplatník snížit o slevy na dani podle § 35, např. sleva na poplatníka, na manžela nebo manželku, na invaliditu, na studenta, atd.

Výsledná daň může být zaplacená jednorázově nebo zálohami, a to hotově nebo bezhotovostním způsobem. Daňové přiznání k dani z příjmů musí poplatník daně z příjmů podat nejpozději 1. 4. následujícího roku na finanční úřad a daň je splatná v termínu podání daňového přiznání. [24]

b) Daň z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby, organizační složka státu, podílový fond, podfond akciové společnosti, fond penzijní společnosti, svěřenecký fond a jednotka podle právního řádu státu a fond ve správě Garančního systému finančního trhu. Stejně jako v případě daně z příjmů fyzických osob se člení na daňového rezidenta a nerezidenta. Daňoví rezidenti mají na území České republiky sídlo podnikání a tito poplatníci zde zdaňují příjmy plynoucí z ČR i zahraničí. Daňoví nerezidenti nemají v ČR sídlo a zdaňují příjmy plynoucí pouze z ČR.

Nejčastějším zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a hospodářský rok.

Předmětem daně jsou podle paragrafu 18 příjmy z všech činností a z nakládání s majetkem. Základem daně je potom rozdíl příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů). Od základu daně si poplatník může odečíst odčitatelné položky (např. ztráta z minulých let) a dary při splnění podmínek daných zákonem, maximálně však 10 % ze základu daně.

Ze zaokrouhleného základu daně na tisíce dolů se vypočítá daň součinem se sazbou daně, která činí 19 %. Daň lze snížit o slevy na dani (za zaměstnance se zdravotním postižením).

Daňové přiznání rozeznáváme řádné, opravné a mimořádné. Řádné daňové přiznání se podává do 1. 4. následujícího roku, pokud však daňové přiznání zpracovává daňový poradce, nebo má právnická osoba povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tak daňové přiznání může podat do šesti měsíců od konce zdaňovacího období. Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. [24, 28]

2.2.2 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Daňová povinnost se vztahuje k vlastnictví nemovitého majetku, ať už pozemku, stavby, či jednotky. Zákon daň z nemovitých věcí dělí na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Společné je pro tyto daně zdaňovací období, kterým je kalendářní rok. Daňové přiznání se

podává do 31. ledna zdaňovacího období a daň je splatná do 31. května daného roku. Pokud daňová povinnost přesáhne 5 000 Kč, může si poplatník částku rozdělit na dvě stejné splátky (k 31. 5. a 30. 11.). U poplatníků provozujících zemědělskou výrobu nebo chov ryb je daň splatná 31. 8. a 30. 11. ve dvou stejných splátkách. [12, 18]

a) Daň z pozemků

Předmětem daně jsou pozemky, které se nachází na území ČR a jsou vedené v katastru nemovitostí. Jde např. o zemědělské pozemky, nezemědělské pozemky, stavební pozemky. Poplatníkem je nejčastěji vlastník pozemku, ale může jím být dále organizační složka státu, příspěvková organizace, státní podnik, nebo jiný státní orgán, nájemce či pachtýř v situacích daných zákonem a uživatel v případě, že vlastním pozemku není znám.

Zákon stanovuje základ daně a sazbu daně u konkrétních druhů pozemků. Základem daně je buď skutečná výměra v m², nebo je tato výměra ještě násobena průměrnou cenou či jinou určenou částkou. Sazby daně jsou určeny buďto jako procento ze základu daně, nebo v korunách českých.

b) Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně jsou stavby nacházející se na území České republiky a byty nebo nebytové prostory. Poplatníkem daně může být vlastník stavby či jednotky, organizační složka státu, fondy, nájemce a pachtýř za podmínek daných zákonem.

Základem daně u stavby je výměra zastavěné plochy v m² a u jednotky upravená podlahová plocha v m² vynásobená 1,2 nebo 1,22 v případech stanovených zákonem. Sazby daně jsou stanoveny zákonem v korunách českých za 1 m² pro konkrétní stavby a jednotky. [18, 28]

2.2.3 Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí nahradila dřívější pojmenování daně z převodu nemovitostí. Řídí se zákonným opatřením senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Poplatník daně je převodce vlastnického práva k nemovité věci (koupí nebo směnou), pokud se převodce a nabyvatel nedohodnou v kupní smlouvě jinak. Nabyvatel se stává poplatníkem také v ostatních případech.

Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, základem daně je nabývací hodnota nemovitosti, která se snižuje o uznatelný výdaj. Sazba daně činí 4 %.

Od konce měsíce, v němž je proveden vklad nemovitosti do katastru, musí poplatník do tří měsíců podat daňové přiznání. [12, 19]

2.2.4 Silniční daň

Silniční daň se řídí zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční a jsou jí zatížena motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou registrovaná a provozovaná v ČR a jsou používána k podnikání. Jde o zdanění užívání silnic a dálnic motorovými vozidly. Daň odvádí provozovatel vozidla, v některých případech také uživatel, nebo zaměstnavatel.

U osobních automobilů je základem daně zdvihový objem motoru v cm^3 a u nákladních vozidel součet největších povolených hmotností vyjádřených v tunách na nápravy a počet náprav. Sazby daně jsou vyjádřeny v pevných částkách podle zdvihového motoru, hmotnosti a počtu náprav.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a lhůta pro podání daňového přiznání je do 31. ledna následujícího roku, do tohoto termínu je daň také splatná. [12, 20]

2.2.5 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, dále DPH, se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Je nejsložitější daní našeho daňového systému, ale také nejdůležitější, protože tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Platí se při nákupu téměř všech druhů zboží a služeb. Daň je univerzální v tom, že postihuje všechny podnikatelské subjekty a aktivity (kromě osvobozených). Daň z přidané hodnoty se nachází všude tam, kde se vytváří nějaká přidaná hodnota, to je ve fázi nákupu surovin, výroby, distribuce, atd., až po prodej konečnému spotřebiteli. Přidanou hodnotu můžeme zjistit tak, že odečteme pořizovací náklady za suroviny, polotovary, výrobky a služby od výnosů. [12, 21, 28]

Předmětem daně je podle zákona o DPH:

- dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu, osobou povinnou k dani a v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za splnění stejných podmínek, nebo pořízení právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání,

- dále pořízení nového dopravního prostředku za úplatu z jiného členského státu, a to osobou, která není osobou povinnou k dani
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku

Za úplatu je považovaná částka v peněžním vyjádření, nebo hodnota nepeněžitého plnění. Ekonomickou činnost zákon definuje jako soustavnou činnost, kterou provozují výrobci, obchodníci, poskytovatelé služeb, dále zde zahrnujeme zemědělskou výrobu, důlní činnost a soustavnou činnost vykonávanou podle zvláštních právních předpisů.

Osobou povinnou k dani mohou být fyzické i právnické osoby, které vykonávají ekonomickou činnost a taktéž skupina osob, která se registruje k dani. Osoba povinná k dani se plátcem DPH může stát buďto povinně, nebo dobrovolně. Povinně se stává plátcem v případě, že obrat osoby přesáhne 1 000 000 Kč za přecházejících dvanáct kalendářních měsíců.

Základem daně je prodejní cena výrobků nebo služeb, která neobsahuje daň. V současné době existují tři sazby DPH, a to základní 21%, první snížená 15 % a druhá snížená 10 %. V přílohách k zákonu o DPH je potom uvedeno, do jakých sazeb spadá konkrétní zboží a do kterých spadají konkrétní služby.

Daňové přiznání podává subjekt do 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud má plátcе daně obrat za kalendářní rok nižší, než 10 miliónů korun, nebo kalendářní měsíc, jestliže tohoto obratu dosáhl. [21]

2.2.6 Spotřební daně

Spotřební daně jsou většinou zaváděny, aby regulovaly ceny konkrétních statků (např. z důvodu škodlivosti) a samozřejmě zvyšovaly příjem státního rozpočtu. Podobně jako u DPH se daň započítává přímo do ceny. V České republice tvoří z ceny zboží spotřební daň více než 50 %. Spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. [12, 23, 28]

Mezi spotřební daně řadíme:

- daň z minerálních olejů, která je upravena v hlavě I zákona,
- daň z lihu, jenž je upravena v hlavě II,
- daň z piva upravena v hlavě III,
- daň z vína a meziproductů, kterou upravuje hlava IV,
- daň z tabákových výrobků upravena v hlavě V a
- daň ze surového tabáku, která je upravena v hlavě VI.

Správu nad spotřebními daněmi vykonávají celní úřady a celní ředitelství, a to podle sídla nebo místa pobytu plátce daně.

Plátcem daně mohou být fyzické a právnické osoby, kterým vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Jedná se především o provozovatele daňového skladu, výrobce, oprávněného příjemce či odesílatele. Zdaňovacím obdobím je až na výjimky kalendářní měsíc a daňové přiznání je subjekt povinný podat do 25. dne od konce zdaňovacího období a to za každou daň samostatně. Daň je splatná do 40 dní od konce zdaňovacího období, nebo v případě dovozu do 10 dnů ode dne, kdy subjektu bylo doručeno rozhodnutí o vyměření cla. [23]

a) Daň z minerálních olejů

Dani podléhají motorové a jiné benziny, letecké pohonné hmoty, střední oleje a těžké plynové oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a bioplyn za podmínek stanovených zákonem (např. nabízené k prodeji, používané pro pohon motorů).

Základem daně pro většinu minerálních olejů je množství vyjádřené v 1 000 litrech, a to při teplotě 15 °C. Výjimku tvoří těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny, u kterých pro určení základu daně využíváme množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Sazby daně jsou stanoveny pro jednotlivé minerální oleje buď v korunách českých za 1 000 litrů, nebo za tunu.

b) Daň z lihu

Předmětem daně je líh, čili etanol. Součástí je i neoddělený líh, který vzniká kvašením a je obsažený ve výrobcích daných zákonem a pokud obsah lihu ve výrobcích činí 1,2 % a více objemových etanolu. Předmětem je také líh včetně již zmíněného neodděleného lihu, ale s obsahem více než 22 % objemových etanolu ve výrobcích.

Základ daně je množství etanolu v hektolitrech, který musí dosahovat teploty 20 °C. Tento základ se zaokrouhluje na dvě desetinná čísla. Sazby jsou stanoveny v korunách za hektolitr konkrétního druhu etanolu (např. 28 500 Kč/hl za líh obsažený ve výrobcích pod kódem 2207).

c) Daň z piva

Předmětem daně je pivo. Pivo je pro účely zákona definováno jako výrobek, který obsahuje 0,5 % a více objemových alkoholu. Pro výpočet daně je nutné zjistit pomocí Ballingova vzorce koncentraci piva vyjádřenou v hmotnostních procentech jako procentní obsah extraktu původní mladiny.

Základem daně je množství piva (v hl) a sazby daně jsou vyjádřené v korunách českých za hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

d) Daň z vína a meziproduktů

Předmětem daně jsou vína a meziprodukty, které obsahují 1,2 % až 22 % objemových alkoholu. Základem daně je stejně jako u piva množství v hektolitrech. Sazby daně vyjádřené v Kč/hl jsou rozděleny podle toho, zda se jedná o šumivá vína, tichá vína, nebo meziprodukty. Za šumivá vína jsou považované vína plněné do láhví se zátkou pro šumivé víno, se zvláštním zařízením k úchytu láhve, nebo vína, které mají při 20 °C tlak minimálně 3 bary a další podmínky stanovené v zákoně.

e) Daň z tabákových výrobků

Dani podléhají tabákové výrobky, což jsou cigarety, doutníky, cigarillos a samostatný tabák určený ke kouření. Základ daně pro cigarety se dělí v zákoně na základ daně pro pevnou část daně a tím je množství v kusech a pro procentní část daně, čímž je cena pro konečného spotřebitele. Základ daně pro doutníky a cigarillos je jejich počet vyjádřený v kusech a u tabáku množství v kilogramech.

f) Daň ze surového tabáku

V květnu roku 2015 Poslanecká sněmovna schválila daň ze surového tabáku v novele zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Daň je platná od 1. července 2015. Zdaňuje se stejně, jako tabák sloužící ke kouření, tedy 2 142 Kč za kg pro rok 2016. Plátcem daně je osoba, která použije surový tabák pro jiné účely, než jsou výroba tabákových výrobků, dodání tabáku jiné osobě za účelem výroby tabákových výrobků a k vývozu do zahraničí. Předmětem daně je tabáková surovina, spadají tedy také např. zbytky tabákových listů, které vzniknou při výrobě či zpracování tabákových výrobků. Daň ze surového tabáku má omezit daňové úniky. Ty vznikaly, když obchodníci do ČR dovezli a prodali zde tabákové listy, které měly sloužit k jiným účelům, než ke kouření a proto tento tabák nepodléhal spotřební dani. Jak však tvrdí v důvodové zprávě ministerstvo financí, kupující často tabák ke kouření zpracovávali. [23]

2.2.7 Energetické daně

Tyto daně byly schváleny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. S účinností od roku 2008 byly zavedeny tři energetické daně, a to:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv a
- daň z elektřiny.

Energetické daně dopadají na konečného spotřebitele, podobají se spotřebním daním. Mají za úkol motivovat k nahrazování ekologicky škodlivých výrobků za méně škodlivé či neškodlivé alternativy a vyjadřovat náklady společnosti spojené s odstraňováním znečištění. Celní úřady zajišťují správu těchto daní. Zdaňovacím obdobím je ve všech třech případech kalendářní měsíc. [28]

a) Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Daně ze zemního plynu a dalších plynů jsou podrobeny plyny, které jsou v zákoně uvedeny pod kódy nomenklatury. Jedná se o zemní plyn, etylen, propylen, butadien, svítiplyn, generátorový plyn, vodní plyn, které jsou určeny k prodeji, použití a slouží pro pohon motorů, výrobu tepla, pro stacionární motory a další případy.

Daň se týká právnických a fyzických podnikajících osob, které plyn dodávají, provozují distribuční soustavu, nebo jsou konečným spotřebitelem. Daň zjistíme pomocí násobení základu daně a sazby daně. Základ daně je množství daného plynu, které je vyjádřeno v MWh spalného tepla, a sazby daně jsou dány v korunách českých za MWh pro daný typ plynu.

b) Daň z pevných paliv

Předmětem daně je černé uhlí, hnědé uhlí a další paliva vyrobená z uhlí, koks a polokoks z uhlí nebo rašeliny, ostatní uhlovodíky dané zákonem a rašelina včetně steliva, která je určena pro výrobu tepla. Plátcem daně je dodavatel pevných paliv a spotřebitel (PO i FO) v případech daných zákonem.

Daň zjistíme vynásobením základu daně vyjádřeného v GJ spalného tepla v původním vzorku a sazby daně v Kč za GJ spalného tepla v původním vzorku.

c) Daň z elektřiny

Předmětem daně je elektřina, jenž je v zákoně opět vedena pod určitým kódem. Daň přiznává a odvádí dodavatel elektřiny, provozovatel distribuční soustavy a konečný spotřebitel v případech stanovených zákonem. Výši daně zjistíme, když sazbou daně v Kč/MWh vynásobíme základ daně, což je množství elektřiny vyjádřené v MWh. [25]

2.2.8 Ostatní odvody

Mezi důležité příjmy veřejných rozpočtů patří kromě daňových příjmů také poplatky, cla, pojistné a další odvody.

a) Pojistné na veřejné sociální pojištění

Pojistné na veřejné sociální pojištění se řídí zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Toto pojistné v sobě zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a povinnost ho mají platit zaměstnavatelé, zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné a ti, kteří se dobrovolně pojistili. Vypočítáme ho procentní sazbou ze zjištěného vyměřovacího základu za rozhodné období, kterým je kalendářní měsíc, nebo v případě OSVČ kalendářní rok. Vyměřovacím základem je u OSVČ částka, kterou si určí, minimálně však musí činit 50 % daňového základu. U zaměstnanců se pojistné vypočítá jako 6,5 % z hrubých mezd a u zaměstnavatele jako 25 % z úhrnu hrubých mezd jeho zaměstnanců. Pojistné se platí na účet příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení. [28, 30]

b) Veřejné zdravotní pojištění

Veřejné zdravotní pojištění se primárně řídí zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Pojistné je povinné pro osoby, které mají na území ČR trvalý pobyt, nebo pokud jsou zaměstnány u zaměstnavatele se sídlem či trvalým pobytem v ČR. Plátcí pojištění jsou OSVČ, osoba bez zdanitelných příjmů, zaměstnavatel a za určité skupiny osob platí pojištění stát. Výše pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Plátce pojistného je povinen si pojistné sám vypočítat. Vyměřovacím základem je u zaměstnance úhrn jeho příjmů (hrubá mzda), u OSVČ 50 % základu daně. [36]

c) Clo

Clo můžeme definovat jako předpisy stanovenou platbu, která je povinná, neúčelová a je příjmem státního rozpočtu. Clo je spojeno s přechodem zboží přes hranice státu. Řídí se celním zákonem č. 13/1993 Sb. Rozlišujeme clo dovozní, vývozní a tranzitní. Dovozní clo platíme za vyvezené zboží, dovozní clo za dovezené zboží a tranzitní clo za zboží pouze procházející státem. Správu provádí celní orgány. Jako daň můžeme clo označit pouze z hlediska ekonomického, nikoliv z právního hlediska. [30]

d) Místní poplatky

„Poplatek je peněžním ekvivalentem za službu poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný“, jak tvrdí Kubátová (2006, s. 16)

Místní poplatky jsou právně zakotveny v zákoně č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Obce na základě zákona a obecně závazných vyhlášek mohou vybírat místní poplatky, mezi které patří např. poplatek ze psů, poplatek ze vstupného, poplatek za užívání veřejného prostranství. Do poplatkové soustavy řadíme dále správní poplatky, uživatelské poplatky, soudní poplatky, a jiné, ale ty nesplňují charakteristiku daní. [10, 12, 27]

3 Charakteristika daňové kriminality

Daňová kriminalita se začala vyskytovat téměř ve stejné době, kdy došlo k zavedení prvních daňových povinností. Nejedná se o pojem pouze 21. století, lidé se snaží obejít placení daní odjakživa. Než bude rozebrána daňová kriminalita, je nezbytné definovat základní pojmy jako podvod, únik, hospodářská, ekonomická, finanční a majetková kriminalita.

3.1 Hospodářská, ekonomická, finanční a majetková kriminalita

Definice **hospodářské kriminality** existuje vícero, ale žádná dokonale tento pojem nedefinuje. Definice často nejsou jednotné a někdy jsou až protichůdné, protože každý autor na hospodářskou kriminalitu nahlíží z jiného úhlu pohledu (např. profesního), má jinou představu. Obecně jde o zaviněné jednání, jehož popis se nachází ve zvláštní části trestního zákona. Tohle jednání poškozuje a ohrožuje hospodářský pořádek, fungování ekonomického systému a právních vztahů. Dále ohrožuje práva a zájmy subjektů těchto již zmíněných vztahů.

Hospodářskou kriminalitu je možné členit na specifické typy kriminality podle dopadu trestných činů. Vyskytují se trestné činy, které nemají přímý dopad na ekonomiku, jde zejména o majetkovou kriminalitu, a ty delikty, které přímý dopad na ekonomiku mají. V tomto případě se jedná o ekonomickou nebo také finanční ekonomiku.

Mnoho autorů tvrdí, že **ekonomická** a hospodářská kriminalita má stejný význam a jediným rozdílem je, že pojem ekonomická kriminalita se používá v zahraničí a hospodářská v tuzemsku. Ekonomická kriminalita bývá také nazývána jako kriminalita bílých límečků, neboť tyto trestné činy již v minulosti byly páčány váženými a vysoce postavenými osobami, které patřily do vyšších společenských vrstev. Dnes tak bývají označovány osoby zaměstnané ve finančním sektoru. Často jde o trestné činy spáchané proti zaměstnavateli vlastními zaměstnanci.

Ekonomický systém můžeme rozlišovat na ekonomiku legální, stínovou neboli šedou ekonomiku a ilegální nebo také černou ekonomiku. Stínová ekonomika se v určitých jevech vymyká z právního prostředí a černá ekonomika, která jen tím, že existuje, porušuje zákony daného státu. Hranice mezi šedou a černou ekonomikou není jednoznačná a často se tyto dvě ekonomiky prolínají.

Specifickou součástí hospodářské kriminality je **finanční kriminalita**, která se vyskytuje ve finanční sféře a napadá instituce, které hrají důležitou roli v tržním hospodářství, protože do určité míry ovlivňují hospodářský vývoj. Jedná se např. o banky, burzy, pojišťovny,

penzijní a investiční fondy a společnosti a další. Šámal (2001) považuje finanční kriminalitu za jednu z nejdůležitějších podoblastí hospodářské kriminality. Na rozdíl od hospodářské kriminality, při páčání finanční kriminality pachatelé pracují s cizími prostředky, a to oběživem (penězi) a cennými papíry, které lze jednoduše zcizit a poté dále uplatnit na trhu. Finanční kriminalita se netýká pouze trestního práva, ale souvisí také s právem finančním, obchodním, správním a s dalšími.

Majetkovou kriminalitou označujeme trestné činy proti majetku podle trestního zákona a můžeme je členit na trestné činy, které slouží pachatelům k vlastnímu obohacení na úkor jiných osob a na delikty, které směřují k poškození cizího majetku. Do první skupiny řadíme např. trestný čin krádeže, zpronevěry, neoprávněného užívání a do druhé skupiny deliktů patří mimo jiné poškozování cizí věci, poškození věřitele, nově počítačové trestné činy, apod. [3, 9, 13, 16]

3.2 Hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je v dnešní době fenoménem, kterému by se měla věnovat dostatečná a stálá pozornost. Tento druh kriminality ohrožuje fungování společnosti a škody z ní plynoucí bývají většinou vyšší, než u jiných druhů trestné činnosti. Ve spíše vzácných případech může hospodářská kriminalita ohrozit ekonomiku celého státu nebo dokonce nadnárodní ekonomické subjekty. Jde o velmi závažné jednání, které zasahuje do mezinárodní sféry, proto je toto jednání řešeno i na nadnárodní a celosvětové úrovni. [9]

Hospodářská kriminalita je problémem ekonomickým, občanskoprávním a trestněprávním, který vyžaduje při jeho řešení odbornost a stálé rozšiřování a zdokonalování znalostí pracovníků orgánů státní správy i orgánů činných v oblasti trestního řízení. Odhalování a dokazování hospodářské trestné činnosti klade velmi vysoké nároky na orgány činné v trestním řízení, proto je nezbytná spolupráce a aktivita i dalších orgánů státních a orgánů obcí. Pachatelé hospodářské trestné činnosti využívají neustále nové metody páčání, využívají mezery v zákonech, nebo se je snaží nějak obcházet a již zmíněné orgány v tu chvíli nemají potřebné znalosti, zkušenosti, které by sloužily k odhalení a vyřešení deliktu. Jde o skrytou kriminalitu, která se musí přímo vyhledávat. [9]

Pachatelem či poškozeným, obecně subjektem bývají často obchodní společnosti, ale může se jednat také jen o fyzické osoby. Pachateli mohou být zaměstnanci, osoby zvnějšku (konkurenti, partneři), ale i majitelé, spolumajitelé, akcionáři, kteří se snaží o zvyšování svého

prospěchu (zisku) a zároveň páchají trestnou činností na společnosti, u které mají majetkovou účast. [3]

3.2.1 Hospodářské trestné činy

Hlavním pramenem hospodářského trestního práva je trestní zákoník a trestní řád. Trestní zákoník je základem pro trestní právo hmotné a v trestním řádu jsou popsány postupy soudů a jiných orgánů činných v trestním řízení. V trestním zákoníku jsou vymezeny hospodářské trestné činy, které jsou většinou spojeny s podnikatelskou činností, ale existují trestné činy, u nichž je možnost spáchání i mimo podnikatelskou aktivitu (např. daňové trestné činy, úpadkové, počítačové, proti měně, atd.).

„Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně“ jak je uvedeno v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku, v § 13, v odstavci 1.

Hospodářské trestné činy jsou upraveny ve zvláštní části trestního zákoníku, a to konkrétně v hlavě VI. Hlava VI. je dále členěna na čtyři díly, na trestné činy proti měně a platebním prostředkům, trestné činy daňové, poplatkové a devizové, trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou a trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.

Obecně aby byla naplněna skutková podstata trestného činu a tudíž byl trestný čin spáchán, musí být trestný čin naplněn čtyřmi znaky – objekt, objektivní stránka, subjekt, subjektivní stránka. Objekt je společenský vztah, proti kterému trestný čin směřuje (např. život, majetek, atd.). Objektivní stránka se týká jednání a následku tohoto jednání, mezi kterými musí existovat příčinný vztah. Subjektem je pachatel, tedy ten, kdo trestný čin spáchal a subjektivní stránka se týká zavinění, tedy psychického stavu pachatele, jestli si je pachatel vědom, že páchá trestný čin. Zavinění má dvě formy, a to úmysl (přímý a nepřímý) a nedbalost (vědomou a nevědomou). Úmyslně je trestný čin spáchán, jestliže pachatel chtěl porušit nebo ohrozit zájem chráněný zákonem, nebo věděl, že může způsobit ohrožení či porušení. Trestný čin je spáchán z nedbalosti, jestliže nevěděl, že může svým jednáním způsobit porušení nebo ohrožení chráněného zájmu, nebo věděl, ale spoléhal na to, že takové porušení či ohrožení nezpůsobí.

Co se týče subjektivní stránky u hospodářských trestných činů, sledujeme úmysl. V některých případech k naplnění skutkové podstaty je vyžadován specifický úmysl opatřit sobě, nebo pro někoho jiného výhodu či prospěch a u některých případů postačí vědomá nedbalost.

U určitých trestných činů, u kterých to stanovuje trestní zákoník, je trestná i příprava. [9, 26]

3.3 Historický vývoj trestní úpravy daňových trestných činů

Daně se vyvíjely velmi dlouhou dobu, od jejich vzniku až po současnost. Vznik daní je spojen se vznikem států a s rozvojem jejich hospodářství. Až v druhé polovině 19. století na území ČR byla vytvořena jednotná soustava daní a poplatků.

3.3.1 Vývoj v letech 1835 až 1917

Daňová soustava v roce 1848 vypadala následovně: existoval systém tří daní přímých, a to pozemkové, domovní a výdělkové. V roce 1849 byla soustava doplněna ještě o daň z příjmů, takže existovaly čtyři přímé daně: daň reální, tak patřila daň pozemková a domovní a daň osobní, kam byly zařazeny daně výdělková a daň z příjmu. Mimo tyto daně přímé ještě existovala celá řada důchodků, kam patřily daně nepřímé, poplatky, taxy, atd. V roce 1850 byly zavedeny tzv. přírážky k daním, existovala přírážka k dani z příjmů a mimořádná válečná přírážka k daním reálným a k dani z výdělku. Míra zdanění byla okolo roku 1850 také z důvodu válečných konfliktů vysoká, což se projevilo ve zvýšeném počtu daňových podvodů. V roce 1896 proběhla berní reforma, která změnila strukturu přímých daní. V této době byly nepřímé daně stejné jako v minulosti a přímé daně se dělily na osobní daň z příjmů, všeobecnou daň výdělkovou, zvláštní daň výdělkovou veřejně účtujících podniků, daň reální (pozemková a domovní), daň rentová a z vyššího služného. V roce 1848 vzniklo Ministerstvo financí a od té chvíle byly finance řízeny jednotně a vznikaly finanční úřady.

Soustava nepřímých daní byla dost roztříštěná a ani právní úprava těchto daní nebyla sjednocená. Sankce u nepřímých daní byly upraveny v různých právních předpisech. Takzvané důchodkové přestupky se dělily na těžké a prosté. Těžké přestupky byly spojeny se zkrácením státního důchodku. Patřily zde např. přestupky s předměty monopolními, neprokázání poplatného zboží daňovou stvrzenkou, atd. Tresty za tyto přestupky se rozlišovaly na tresty na svobodě a majetkové tresty (pokuty, propadnutí zboží). Nejvyšší možná pokuta činila 20 000 Kč a výše pokuty se odvíjela od zkrácené částky a jejich násobků stanovených zákonem. Nejdéle mohl být pachatel uvězněn na čtyři roky a nejméně na 24 hodin. Vyšetřování těchto trestných činů prováděla berní správa, nalézací senát potom rozhodoval o vině a trestu. V roce 1852 byl přijat zákon trestní o zločinech, přečinech a přestupcích. Trestný čin zkrácení daně či například zatajení daně se trestalo pokutou, která tvořila násobky částky, o kterou daň byla zkrácena, nebo mohla být zkrácena (1násobek až 9násobek této částky). [9]

3.3.2 Vývoj v letech 1918 až 1960

Na počátku 20. století byla daňová soustava stejná jako na přelomu století, ale byla zavedena nová daň – dávka z tantiém. V době první světové války byla zavedena daň z válečných zisků a válečné přírážky, které se vybíraly navíc k přímým daním. K důležitým změnám došlo až v roce 1927, kdy přímé daně tvořily daně osobní a reálné. K osobním daním patřila daň důchodová, všeobecná výdělková, zvláštní výdělková, rentová, z tantiém a z vyššího služného. K reálným se řadila daň pozemková a domovní. Kromě přímých daní existovaly daně z obratu, přepychová daň, spotřební (z cukru, masa, nápojová, atd.). Dále se do daňové soustavy řadily poplatky, taxy, dopravní daně, atd. S nástupem komunistické vlády se v roce 1948 změnila také daňová soustava. V letech 1927 až 1952 zůstaly přímé daně zhruba stejné, jen novými právními předpisy upravené. Obdobou nepřímých daní tak, jak je známe dnes, byly daně komoditně zaměřené. Velká reforma daní proběhla v roce 1953 zákonem o důchodové dani družstev a jiných organizací. Existovaly skupiny daní placené organizacemi, obyvatelstvem a daně placené organizacemi i obyvatelstvem. Organizace platily daň z obratu, z výkonů, zemědělskou daň a další. Obyvatelé platili daň ze mzdy, z příjmů, domovní, živnostenskou, atd. Jak obyvatelé, tak organizace platili daň z přestavení a poplatky místní, správní, soudní a notářské. Kromě daně živnostenské, která byla v roce 1962 zrušena, zůstala daňová soustava v této podobě až do začátku 90. let.

V roce 1927, kdy proběhla velká reforma přímých daní, došlo také ke změnám v trestněprávní úpravě daňových trestných činů. V zákoně o přímých daních byl stanoven trestný čin vědomé zkrácení daně, zkrácení daně z hrubé nedbalosti a zkrácení daně nedopatřením. U všech přímých daní bylo možné dopustit se tohoto deliktu. Podle zákona se rozeznávaly tři stupně trestného činu podle trestné viny. Nejzávažnějším stupněm bylo zkrácení daně s přímým úmyslem. Druhým, nižším stupněm bylo spáchání trestného činu krácení daně při vědomosti pachatele o nesprávnosti údajů a s úmyslem tento čin spáchat. Posledním stupněm bylo krácení daně z hrubší či menší nedbalosti. Nejčastější sankcí byla pokuta, která se opět stanovovala jako násobek zkrácené částky podle stupně zavinění. K pokutě mohl být v závažnějších případech uložen i trest vězení. Délka trestu mohla činit maximálně 2 roky a minimálně 1 den. Dále mohl být pachatel uveřejněn v časopisech, nebo mohlo dojít k veřejnému vyvěšení a k vyhlášení deliktu v obci, kde pachatel bydlel. V roce 1950 nabyl účinnosti průlomový trestní zákon v oblasti trestných činů daňových, protože upravoval skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně. Definoval také pojem daň jako jakoukoliv vybranou či uloženou dávku. Trestní postih

trestného činu dvě formy podle stupně nebezpečnosti deliktu: úmyslné zkrácení a ohrožení daně ve značném rozsahu a nedbalostní s menším rozsahem. [9]

3.3.3 Vývoj v letech 1961 až 2009

Daňová soustava byla podobná od roku 1953 až do počátku 90. let, docházelo k méně podstatným úpravám a pozměňování jednotlivých daní. Další důležitá reforma proběhla v roce 1993. Přímé daně se dělily na majetkové (z nemovitosti, dědická, darovací, z převodu nemovitosti a silniční) a důchodové (z příjmů FO a PO). Co se týká nepřímých daní, v tomto roce byla poprvé zavedena univerzální daň z přidané hodnoty. Selektivní spotřební daně byly upraveny v zákoně o spotřebních daních.

Hospodářské trestné činy byly upraveny v druhé hlavě zvláštní části trestního zákona z roku 1961. Druhá hlava zákona byla rozdělena na pět oddílů, z nichž jeden se věnoval trestním činům proti měně a trestním činům daňovým. Proběhlo také několik novel, ale tento zákon byl nahrazen až v roce 2009 trestním zákoníkem. Hospodářské trestné činy byly z druhé hlavy zákona přesunuty do hlavy šesté, jinak nedošlo k výraznějším změnám např. skutkových podstat. [9]

3.4 Legální a nelegální minimalizace daňové povinnosti

Legální minimalizace daňové povinnosti – v případě, kdy je **daňová optimalizace** přímým úmyslem zákonodárců. Jde o formu daňové úspory, které zákon dovoluje a nabízí uplatnit, např. slevy, odčitatelné položky, uplatnění ztráty z minulých let a další. Další formou je odložení daně do budoucnosti tvorbou rezerv, zrychleným odepisováním.

Vyhýbání se daňové povinnosti je činnost pohybující se na hranici legality, většinou jde o činnost legální, ale nemorální. Jde o snahu využívat mezer a nesrovnalostí v zákonech a díky nim dosáhnout minimalizování či úplného odstranění daňové povinnosti. Např. může jít o rozdělení podniku na menší jednotky v případě progresivního zdaňování, díky rozdělení se podnik vyhne vysoké sazbě zdanění.

Daňový únik je nelegální praktikou, kdy poplatník zatají nebo nedodrží povinnost zaplatit daně, a to tak, že nepřizná některé příjmy, zatají určité informace neúmyslně a díky tomu potom mají nižší daňovou povinnost, než jakou by měli podle zákona mít.

Daňový podvod je typ daňového úniku, který je úmyslný, jde o úmyslné porušování zákona a tato činnost se trestá podle trestního práva. Může se jednat o situaci, kdy poplatník předloží zfalšované dokumenty nebo falešné daňové přiznání. [14, 31]

3.5 Závažnost daňové kriminality

Daňová kriminalita je závažná hlavně kvůli její nebezpečnosti pro společnost. Je nezbytné proti ní neustále bojovat. Daňová kriminalita má za následek obrovské finanční ztráty ve státním rozpočtu, ale chybí také v rozpočtu obcí, státních fondů. Jedná se o ztráty v hodnotě několik desítek miliard korun českých. Není vůbec snadné ji dokázat, odhalování bývá složité, protože je tato kriminalita velmi latentní, tedy je přítomná, ale dosud nepozorovatelná.

Daňová kriminalita se může vyskytovat v mnoha formách, které zatím vůbec neznáme, a pořád mohou vznikat další nové neobjevené formy. Pokud se jedná o velmi vysoké částky, může zasahovat a ohrozit řídicí sféru ekonomiky a politiky. U zločinu je nebezpečí mezinárodního propojení.

Daňová kriminalita může být spjata s další trestnou činností, např. s trestným činem proti svobodě a lidské důstojnosti (vydírání podnikatelů), ve velmi závažných případech také s trestným činem proti životu a zdraví.

3.6 Příčiny daňové kriminality

Příčin více či méně podstatných existuje vícero, ale k nejdůležitějším patří daňová zátěž a složitost daňového systému.

Mezi nejpodstatnější příčiny daňové kriminality patří **daňová zátěž**. Spousta autorů tvrdí, že zvyšování daňové zátěže láká daňové subjekty, kterým se úroveň zdanění zdá vysoká, ke snaze obejít zákon. Stát by se měl snažit nastavit takovou míru zdanění, která zabezpečí dostatečně velké příjmy státu a zároveň bude pro subjekty únosná, přiměřená. Závislost výnosů z daní na míře zdanění můžeme sledovat na Lafferově křivce. Lafferova křivka vyjadřuje zvyšující se výnos z daní při zvyšující se daňové sazbě, ale to platí pouze do určitého bodu (Lafferova bodu). Od tohoto okamžiku se při zvyšování sazeb výnosy z daní snižují, protože daňové subjekty buďto vyhledávají možnosti daňových úniků, nebo jsou demotivováni provádět jakoukoliv ziskovou činnost.

Další příčinou může být **složitost daňového systému**. Systém odvodů daní v České republice řadíme k těm složitějším a komplikovanějším. Pro daňové subjekty jsou naše daňové zákony příliš nepřehledné a složité. Jednou z příčin složitosti a nepřehlednosti jsou časté novelizace. Daňové subjekty by měly neustále sledovat změny v zákonech a co nejrychleji se jim přizpůsobit, ale při vyšším počtu změn se objevuje neochota subjektů se přizpůsobit, nebo se nepřizpůsobí neúmyslně – změnu nepostřehnou. [10]

3.7 Měření daňových úniků

Existují dva způsoby měření daňových úniků, a to pomocí metod přímých a metod nepřímých. Při použití přímé metody se využívá osobního dotazování skupiny lidí. Nepřímých metod je celá řada. Není vůbec jednoduché zjistit rozsah daňových úniků, lze je spíše jen odhadnout, protože nástroje, které slouží k měření daňových úniků, nejsou zatím dostatečně dokonalé.

Základem pro **aproximační metody** jsou odhady stínové ekonomiky. Patří zde odhady spekulativní, či vymyšlené údaje např. politiků za účelem ovlivňování veřejnosti. Dále rozlišujeme metodické odhady zjištěné díky ekonomickým a sociálním nástrojům.

Další metodou je **metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků**. Řadí se k přímým metodám zjišťování. Prvním typem je hloubková daňová kontrola určitého vybraného počtu subjektů. Z tohoto vzorku se poté provede statistický odhad pro celý soubor poplatníků. Druhým typem již zmiňované šetření prostřednictvím dotazníků. Respondenti odpovídají na otázky, které se týkají stínové ekonomiky či práce, např. zda někdy pracovali na černo nebo využili služeb osob pracujících na černo a z výsledků šetření se opět provede odhad pro celou společnost.

3.8 Trestněprávní úprava trestných činů daňových

Daňové trestné činy jsou upraveny v druhé (zvláštní) části zákona trestního zákoníku, v hlavě VI. nazvanou trestné činy hospodářské a v díle druhém, který nese název trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Mezi daňové trestné činy patří:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240),
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241),
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243),
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244),
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245).

Z hospodářských trestných činů jsou daňové jednou z nejvíce početných skupin.

Daňové trestné činnosti mají určitý průběh, mají tři vývojová stadia – přípravu, pokus a dokonáný trestný čin. Při páchání nemusí být realizovány všechny stadia, pachatel může trestný čin spáchat náhle a v tu chvíli je i dokonán. Na úplném počátku trestného činu se vyskytuje

myšlenka pachatele spáchat trestný čin, ale samotná myšlenka společnost nijak neohrožuje, pokud nebude realizována. Samotná myšlenka tudíž není trestná.

Pokud dojde k naplnění všech znaků trestného činu, jedná se o dokonaný trestný čin, který je nejzávažnějším vývojovým stádiem. Pachateli se přičítá jen nejzávažnější forma trestného činu, tzn., že je pachatelem trestný čin dokonán, nelze pachateli již přičíst přípravu a pokus tohoto trestného činu. [9]

3.8.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Tento trestný čin je upraven v § 240 trestního zákoníku a dle tohoto paragrafu bude potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta nebo zákazem činnosti ten, kdo zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek či jinou podobnou povinnou platbu ve větším rozsahu (minimálně 50 000 Kč), nebo ve větším rozsahu vyláká výhodu na některé ze zmíněných plateb. Jestli pachatel spáchá tento čin se dvěma osobami, ve značném rozsahu (více než 500 000 Kč), či poruší účetní závěrku, bude potrestán odnětím svobody na 2 léta až 8 let. Jestliže spáchá čin ve velkém rozsahu (minimálně 5 mil. Kč), bude pachatel potrestán odnětím svobody na 5 až 10 let.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu vyměřit daň, cla, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové a zdravotní pojištění, poplatky a další povinné platby. Objektem je tedy vybrat finanční prostředky od daňových nebo i jiných subjektů, tedy celkově zabezpečit daňovou politiku státu.

Subjekt bývá také nazýván pachatelem trestného činu. Jde o osobu, která při svém jednání naplnila veškeré znaky skutkové podstaty trestného činu, případně pokusu nebo přípravy. Může se jednat o osobu fyzickou i právnickou, která má povinnost některou daň přiznat a uhradit. Subjektem, tedy pachatelem i spolupachatelem může být kdokoliv, kdo úmyslně jednal tak, aby nebyla daň vyměřena, nebo byla vyměřena ve špatné (nižší) výši, došlo tedy ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to ve větším rozsahu, nebo byla vylákána výhoda na dani. Stíhán může být zaměstnavatel, zaměstnanec, likvidátor, či v některých případech např. i daňový poradce.

Objektivní stránka je tvořena určitými znaky a jejich naplnění rozhoduje o vině či nevině pachatele. Všeobecně spočívá objektivní stránka v tom, že subjekt trestného činu daň, clo, či jinou povinnou platbu zkrátí ve větším rozsahu, nebo na některé této platbě vyláká výhodu. Rozdíl mezi daní, která by měla být poplatníkovi vyměřena a měl by ji zaplatit a daní, která díky trestné činnosti je vyměřena, představuje výši zkrácení daně. Pokud daň nebyla přiznána

a vyměřena vůbec a měla by být, tak výše zkrácení představuje celou tuto povinnost, která měla být přiznána, vyměřena a zaplacená. Podobně to platí pro vylákání výhody. Pro účely trestního zákoníku je myšleno větším rozsahem částka minimálně 50 000 Kč a značným rozsahem 500 000 Kč.

Vylákání výhody znamená předstírání určitých okolností, kvůli nimž vzniká státu (nebo jiné instituci, která je příjemcem povinné platby) povinnost poskytnout plnění subjektu, který však nárok na toto plnění nemá, či se vůbec nejedná o plátce nebo poplatníka takovéto platby.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vyžaduje úmysl, a to ne pouze úmysl přímý, ale postačí i úmysl nepřímý, kdy byl subjekt srozuměn s tím, že svým jednáním může dojít k naplnění skutkové podstaty. Naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu z nedbalosti není možné (např. pokud dojde při výpočtu daně či jiné platby k početní chybě.) [9, 26]

3.8.2 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

V trestním zákoníku je tento trestný čin upraven v § 241, v němž je stanoveno, že kdo jako zaměstnavatel nebo plátce nesplní zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění či podobnou povinnou platbu ve větším rozsahu, bude potrestán zákazem činnosti či odnětím svobody až na 3 léta. Pokud pachatel získá činem značný prospěch pro sebe či jiného, bude potrestán peněžitým trestem nebo odnětím svobody na 1 rok až 5 let. Pachatel bude potrestán na odnětím svobody na 2 roky až 8 let, jestliže se bude jednat o prospěch velkého rozsahu.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném odvádění daní, pojistného na důchodové spoření, na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a také pojistného na zdravotní pojištění. Výše uvedené platby jsou zákonem stanovenou povinností zaměstnavatele (nebo jiné osobě, která je plátcem těchto plateb). Plátce má povinnost srazit tyto platby zaměstnancům (nebo jiným osobám) a poté odvést příslušnému orgánu.

Subjektem může být pouze zaměstnavatel nebo jiný plátce (statutární orgán, zaměstnanec provádějící platby), který může být fyzickou či právnickou osobou. Pachatelem je osoba, která neodvede povinné platby ve větším rozsahu, respektive jejich část, za zaměstnance a nesplní tak svou zákonnou povinnost. Subjekt není trestně odpovědný, pokud se stane dlužníkem povinné platby ve výši, kterou je povinen odvést za sebe samotného.

K naplnění objektivní stránky trestného činu dojde v situaci, kdy subjekt ve větším rozsahu nesplní svou zákonnou povinnost, tedy neodvede ve větším rozsahu za své zaměstnance (či jiné osoby) daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění. Není podstatné, na co jsou použity sražené a neodvedené částky z mezd zaměstnanců. Zaměstnanec má povinnost sražené částky odvést příslušným orgánům, tedy finančnímu úřadu, správě sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovně.

Co se týká subjektivní stránky tohoto trestného činu, obdobně jako u předchozího trestného činu zkrácení daně a jiné platby, je vyžadován úmysl ať už přímý či nepřímý. Přímý úmysl spočívá například v rozhodnutí pachatele o neodvedení sražených plateb z hrubých mezd, ale použití těchto peněžních prostředků pro jiný účel. Úmysl nepřímý nespočívá v přímém vyřknutém rozhodnutí, ale například v nařízení všechny dostupné finance použít na investici. Subjektu mělo být jasné, že v této situaci použije i sražené částky z hrubých mezd a nebude schopný tyto částky odvést příslušným orgánům. [9, 26]

3.8.3 Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

V § 243 je upraven tento trestný čin. Zákazem činnosti a odnětím svobody až na 2 léta může být odsouzena osoba, která nesplní svojí zákonnou povinnost vůči daňovému správci, a tím tato osoba ohrozí ve větším rozsahu včasné a řádné stanovení a vymáhání daně. Pokud se bude jednat o rozsah značný, může být osoba potrestána odnětím svobody na 1 rok až 4 léta nebo peněžitým trestem.

Objektem je zájem státu na řádném a včasném stanovení daně poplatníkovi nebo plátcí. Zákonná oznamovací povinnost je však stanovena jiné osobě, než je plátce či poplatník.

Subjektem může být fyzická či právnická osoba, která zákon uložil oznamovací povinnost vůči správci daně. Tato osoba je vždy jinou osobou, než samotný plátce či poplatník daně. Nesplnění oznamovací povinnosti znamená, že ji osoba nesplnila řádně a včas, nebo ji nesplnila vůbec.

Objektivní stránka spočívá v tom, že dojde k nesplnění zákonné oznamovací povinnosti subjektem vůči správci daně a dojde k ohrožení ve větším či značném rozsahu řádné a včasné stanovení daně jiné osobě a vymáhání daně od této osoby. K trestné odpovědnosti stačí, aby bylo stanovení, či vymáhání daně jenom ohroženo. Objektivní stránka tohoto trestného činu je spojena s opomenutím.

Trestné činy nesplnění oznamovací povinnosti z hlediska subjektivní stránky vyžaduje úmysl a opět plně postačuje i úmysl nepřímý. Musí platit, že pachatel o oznamovací povinnosti věděl a musel být srozuměn s tím, že pokud tuto povinnost nesplní, může dojít k ohrožení ve větším rozsahu řádného a včasného vyměření daně, či vymáhání této daně. [9, 26]

3.8.4 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětem k označení zboží

Podle § 244 může být pachatel potrestán zákazem činnosti či odnětím svobody až na 3 léta ten, kdo nakládá s nálepkami, kontrolními páskami a dalšími předměty sloužícími k označení zboží v rozporu s právními předpisy, a to s úmyslem způsobit nějaké osobě škodu, či sobě nebo někomu jinému opatřit prospěch. Dále se trest týká osob, které v rozporu s právními předpisy dováží, skladují, přepravují či uvádí do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek a jiných předmětů.

Pachatel bude potrestán odnětím svobody na 1 rok až 5 let, jestliže spáchal čin minimálně se dvěma osobami, nebo získá pro sebe či někoho jiného značný prospěch. Co se týče prospěchu pro sebe či jiného velkého rozsahu, hrozí pachateli odnětí svobody na 2 léta až 8 let.

Objektem jsou dva hlavní zájmy, a to zájem na kontrole pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním a zájem státu na příjmu ze spotřebních daní. Jedná se o trestný čin úmyslný. [9, 26]

3.8.5 Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

Subjekt neboli pachatel může být podle § 245 potrestán zákazem činnosti, propadnutím věci a odnětím svobody až na 1 rok, pokud padělá nebo pozmění nálepky, kontrolní pásky a další předměty, které slouží k označení zboží pro účely daňové, nebo také pokud pozmění či padělá určité předměty, které vydává orgán veřejné moci, nebo tímto orgánem zmocněná právnická osoba a tyto předměty slouží jako doklad o splněných poplatkových povinnostech. Dále je takto potrestán ten, kdo známky uvádí do oběhu a užívá jich jako pravých. Platí, že je u tohoto trestného činu úmysl opatřit sobě nebo jiné osobě prospěch a není způsobit jinému škodu.

Jestliže tento čin spáchá osoba ve značném rozsahu, nebo získá v tomto rozsahu prospěch, hrozí této osobě peněžitý trest, či trest odnětí svobody na 6 měsíců až 5 let.

Pokud osoba získá prospěch pro sebe či jinou osobu v rozsahu velkém, bude osoba potrestána odnětím svobody na 2 léta až 8 let. [9, 26]

3.8.6 Zánik trestní odpovědnosti

K zániku trestní odpovědnosti může dojít prostřednictvím několika způsobů, a to promlčením trestní odpovědnosti, účinnou lítostí, smrtí pachatele, amnestií nebo abolicí.

Promlčecí dobu můžeme najít v trestním zákoníku v § 34. Uplynutím této promlčecí doby zaniká trestní odpovědnost za trestný čin. Promlčecí doby jsou dvacetiletá, patnáctiletá, desetiletá, pětiletá a tříletá a konkrétní délka promlčecí doby závisí na horní hranici trestní sazby odnětí svobody, tříletá promlčecí doba potom platí pro ostatní trestní činy. Pro daňové trestné činy platí promlčecí doby pětileté, desetileté a patnáctileté. Trestní zákoník v § 35 upravuje trestné činy, u kterých je promlčení vyloučené, tedy uplynutím promlčecí doby u těchto trestných činů trestní odpovědnost nezaniká.

Účinná lítost je upravena v § 33 trestního zákoníku. Trestné činy, kterých se účinná lítost týká, jsou v tomto paragrafu vyjmenovány. Z daňových trestných činů jsou zde uvedeny dva – trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243). Tímto ustanovením upřednostňuje ochranu zájmu na správném vyměření daně a splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním stíhání. Pokud se pachatel tedy rozhodne dobrovolně zamezit škodlivému následku, napravit jej, nebo se rozhodl učinit oznámení příslušného orgánu v době, kdy mohlo být škodlivému následku zabráněno, zaniká trestní odpovědnost za uvedené trestné činy.

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242) ještě upravuje účinnou lítost u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241. V tomto případě zaniká trestní odpovědnost, pokud pachatel splnil dodatečně svou povinnost, a to před tím, než soud prvního stupně začne vyhlášovat rozsudek. Oproti předchozí úpravou podle § 33 o účinné lítosti se v tomto zvláštním ustanovení nevyžaduje dobrovolnost úhrady, ale může tak učinit např. pod hrozbou odsouzení. [9, 26]

4 Analýza daňové kriminality

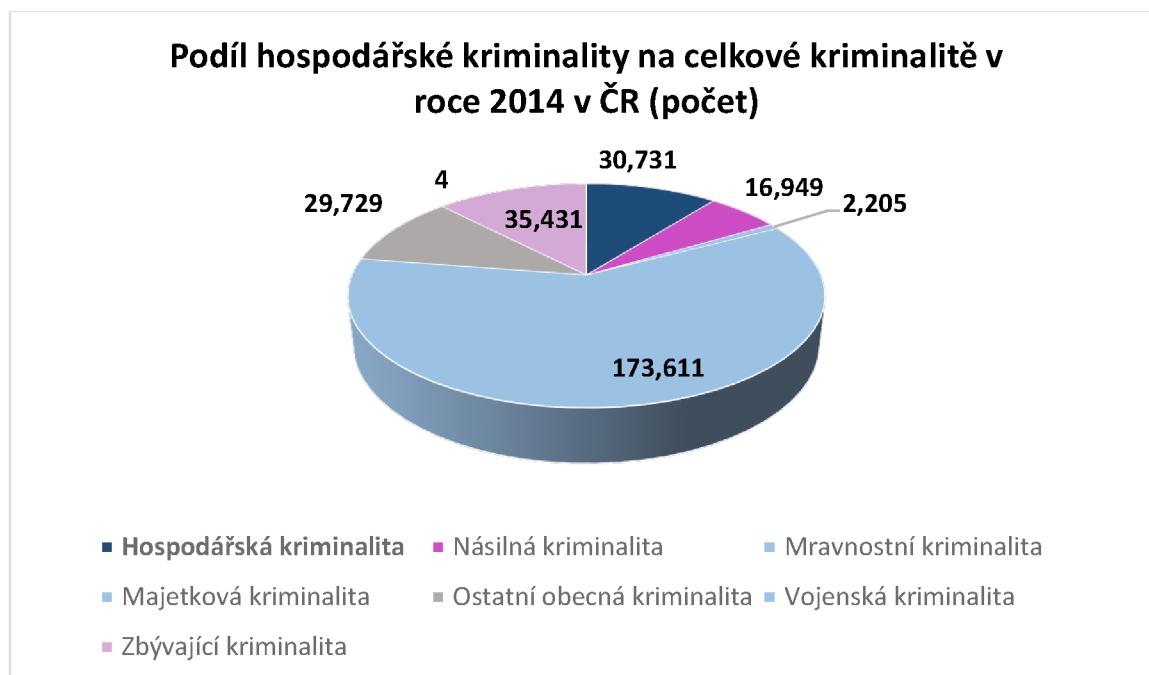
Tato část práce je věnována statistickým údajům týkajících se daňové kriminality, způsobům páchaní daňové kriminality, boji proti daňové kriminalitě, příkladům a kauzám z praxe, způsobům řešení a návrhům na opatření. Závěrečná podkapitola bude věnována daňovým rájům.

4.1 Statistické údaje

Policie ČR na svých internetových stránkách zveřejňuje statistické přehledy kriminality. Je nezbytné podotknout, že v těchto přehledech jsou zahrnuty i činy, které nesplňují skutkovou podstatu trestného činu. Oproti tomu Ministerstvo spravedlnosti pravidelně každým rokem publikuje Statistickou ročenku kriminality v České republice. V tomto přehledu se můžeme informovat o počtech jednotlivých trestných činů rozdělených podle hlav trestního zákoníku.

Počet hospodářských spáchaných skutků tvoří přibližně 10,6 % z počtu skutků celkové kriminality, jak můžeme vidět v grafu 4.1. Nejvíce se na celkové kriminalitě podílí majetková kriminalita. Pokud pomineme zbývající kriminalitu, tak hospodářská kriminalita obsadila hned druhé místo. [34]

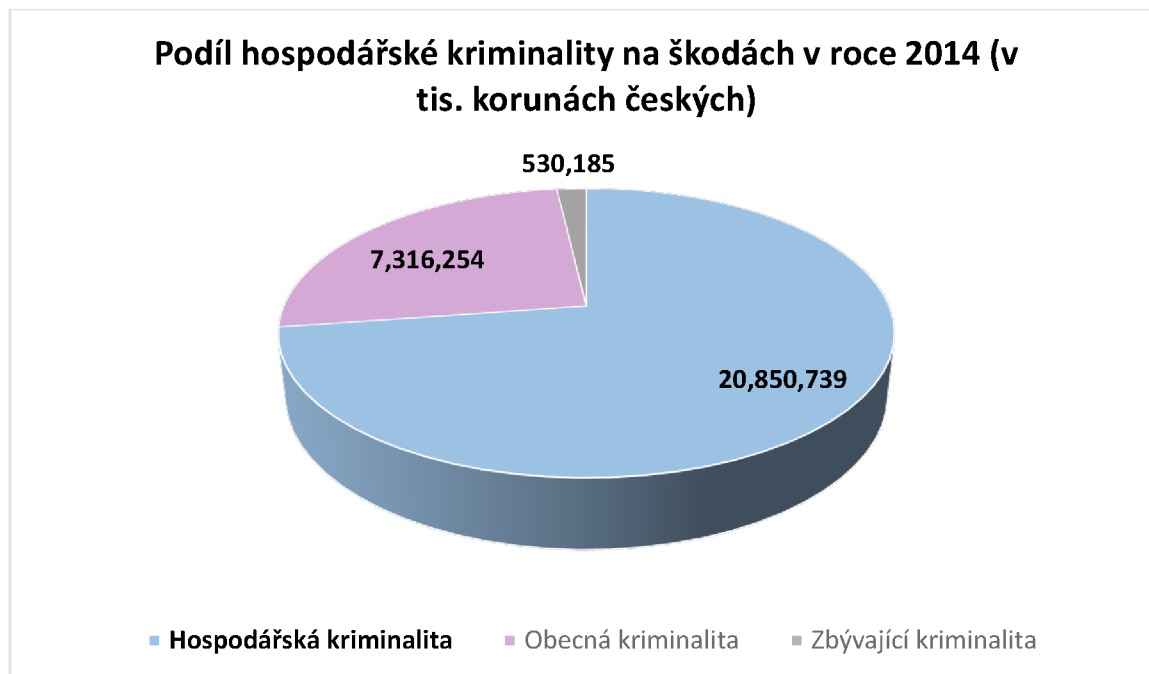
Graf 4.1 Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v ČR v roce 2014



Zdroj: Policie ČR

Jestliže však na hospodářskou kriminalitu pohlédneme z pohledu škod, tak škody z hospodářské kriminality tvoří necelých 73 % z celkové škody všech kriminalit (viz graf 4.2).

Graf 4.2 Podíl hospodářské kriminality na škodách v roce 2014



Zdroj: Policie ČR

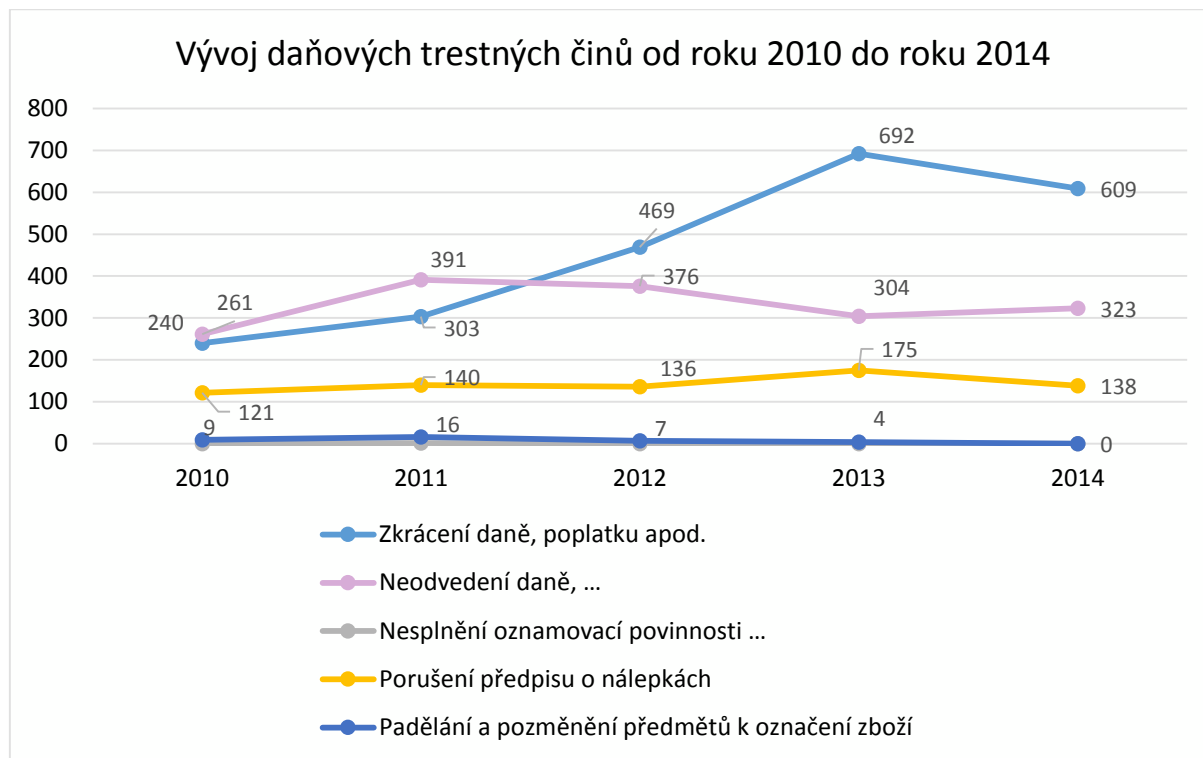
Ze škod plynoucích z hospodářské kriminality (téměř 21 miliard korun českých), tvoří velmi významnou část daňová kriminalita. Policie ČR vyčíslila ve svých přehledech za rok 2014 škody z daňových spáchaných činů na zhruba 8,5 miliard korun. Jde o velmi vysokou a významnou částku, proto by se hospodářské a daňové kriminalitě měla určitě věnovat pozornost. Škody z krácení daně se každým rokem zvyšují. Zatímco v roce 2010 činily škody cca 4,5 miliard korun a v roce 2011 3,4 miliard korun, v roce 2014 činily škody již zmíněných 8,5 miliard korun.

Jak můžeme vidět v grafu 4.3 z daňových trestných činů má nejvýraznější rostoucí tendenci trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Zatímco v roce 2010 bylo evidováno 240 těchto trestných činů, v roce 2014 jich bylo 609.

Jednou z příčin takového nárůstu může podle policie souviset s novým trestním zákoníkem. V předešlé právní úpravě totiž byla příprava trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby trestná, kdežto v trestním zákoníku z roku 2009 příprava již trestná není. To policistům znemožňuje například odposlech podezřelých lidí ze spáchání tohoto trestného činu.

Policisté se tak dozvídají o krácení daně až z podáních z daňové správy ministerstva financí, tedy často v době, kdy hlavní organizátoři podvodu ve firmách již nefigurují. [33, 34]

Graf 4.3 Vývoj daňových trestných činů v letech 2010 až 2014



Zdroj: Ministerstvo spravedlnosti

4.2 Způsoby páchaní daňové kriminality

U každé jednotlivé daně se vyskytuje nějaký způsob páchaní daňových deliktů. Daňové úniky se týkají jak daní přímých, tak nepřímých.

4.2.1 Daňová kriminalita v oblasti přímých daní

Jde o daňové delikty týkající se přímých daní, tedy důchodových a majetkových.

Daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob

V případě právnických a fyzických osob často dochází k tzv. zkracování výnosů či příjmů, tedy nepřiznání a nezaúčtování všech výnosů (příjmů), nebo stornování výnosů, příjmů bez doložení potřebného dokladu, může docházet k nesouladu mezi evidencí tržeb a zaúčtovanými výnosy a příjmy, apod. Častým problémem je práce na černo a také podhodnocování mezd, kdy je zaměstnanci část mzdy vyplácena bez toho, aby byla mzda jakkoliv evidována. Zaměstnanec i zaměstnavatel nelegálně šetří tím, že nezaplatí povinné

odvody, ale na druhou stranu si zaměstnavatel nemůže vyplacenou mzdu zahrnout do daňově uznatelných nákladů a zaměstnanci se nepřiznaná část mzdy nepočítá do starobního důchodu. Nepřiznané a nezdaněné výnosy či příjmy v některých případech plynou z nelegální činnosti, jako je obchodování s drogami, se zbraněmi, prostituce, a další. Rozsah nelegálních činností je možné jen odhadovat.

Naopak náklady, či výdaje subjektů bývají nadhodnocovány. Jedná se např. o uplatnění odpisů majetku, který vůbec není zahrnutý na obchodního majetku, nebo subjekty majetek odepisují déle, než zákon umožňuje. Jde také o zahrnutí do daňových nákladů náklady na služby, aniž by byl podnik schopen prokázat jejich uskutečnění, nebo zahrnutí jiných daňově neuznatelných nákladů (na reprezentaci, manka a škody, a další náklady, které není možné považovat za daňově uznatelné náklady). K některým nákladům nejsou firmy schopny doložit doklady se všemi potřebnými informacemi, nejsou je schopny doložit vůbec, nebo předkládají doklady neexistujících podniků. Dále se může jít o špatné časové rozlišení nákladů.

Další způsob krácení daně spočívá v nesprávném uplatnění daňových výhod. Jde o to, že subjekt využije určité výhody, na kterou ale dle zákona nemá nárok, např. uplatní osvobození od daně, použije odčitatelnou položku či slevu na dani.

Silniční daň

Jedná se o případy, kdy fyzické osoby či společnosti špatně stanoví sazby daně v důsledku nesprávného zařazení motorového vozidla, nepřiznají silniční daň u přípojného vozidla zahrnutého do obchodního majetku, uplatní osvobození, na které nemají nárok, vůbec nepřiznají silniční daň u vozidel, které používají k podnikatelské činnosti, či uvedou do daňového přiznání k silniční dani hmotnost vozidla, která se neshoduje s údaji v technickém průkazu vozidla.

Daň z nemovitých věcí

Může jít o případy, kdy subjekty vůbec stavby a pozemky nepřiznají, uvedou nesprávnou výměru pozemků, nenahlásí změny druhu pozemku (na stavební) či změnu v užívání (k podnikání), nesprávně stanoví druh stavby, případně u staveb nesprávně stanoví počet nadzemních podlaží.

4.2.2 Daňová kriminalita v oblasti nepřímých daní

Jedná se o daňové protiprávní činy, které souvisejí s univerzální nepřímou daní – s daní z přidané hodnoty a selektivními daněmi – spotřebními daněmi.

Daň z přidané hodnoty

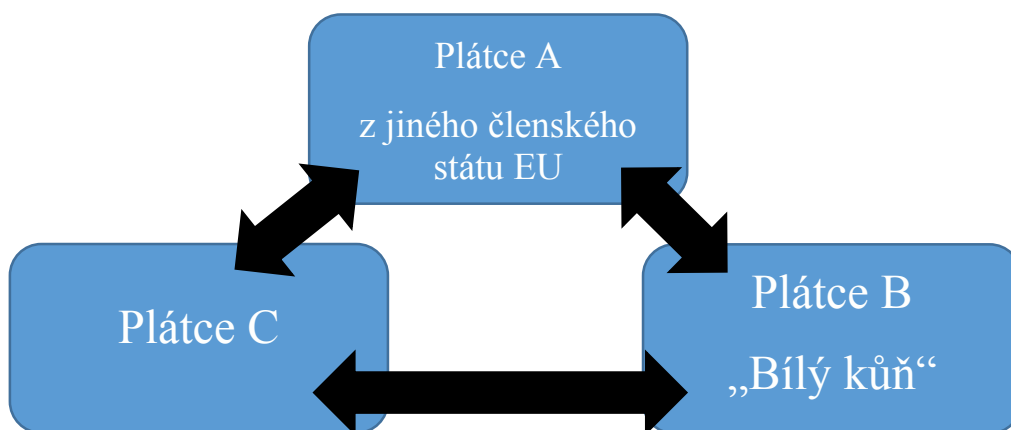
Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty patří mezi nejrozsáhlejší úniky. Mezi tyto daňové úniky například patří níže uvedené příklady.

- Nabídnutí plátcem zboží nebo služby „výhodněji“ bez DPH, kdy plátce daň z přidané hodnoty nepřizná a nezaplatí, nevystaví ani doklad a díky tomu nabídne zboží či službu bez DPH, tedy „levněji“. V těchto případech často platba probíhá v hotovosti a stát se o takových transakcích dozvídá jen velmi těžko.
- Neoprávněné uplatnění nadměrného odpočtu plátcem pomocí fiktivních přijatých faktur. Díky nim si plátce navýší DPH na vstupu a vzniká tak daňový přeplatek. Tyto faktury si subjekty buď vystavují sami, nebo je kupují od podvodných společností, které fiktivní faktury zasílají.
- Neodvedení DPH, či zkrácení DPH ve větším měřítku, kdy si subjekt DPH neoprávněně zvyšuje daň na vstupu prostřednictvím například již zmíněných fiktivních přijatých faktur a krátí daň na výstupu nepřiznáním tržeb či prodejem zboží a služeb bez DPH. Tím si nelegálně snižuje daňovou povinnost, nebo si subjekt nechá dokonce proplatit přeplatek. V některých případech podniky odvádějí zisky do společnosti, který je uměle vytvořená za účelem převádění těchto peněz do daňových rájů.
- Záměna sazeb DPH, kdy plátce daně použije u plnění nižší sazbu daně, než na jakou má nárok, tedy např. místo základní sazby 21 % uplatňuje sazbu 15 % či dokonce 10 % a podobně. Zavedení druhé snížené sazby 10 % zvedlo možnost špatně zvolené sazby daně (ať už úmyslně či neúmyslně).
- Daňový únik neregistrovaného plátce DPH, i když se dle zákona tato osoba registrovat musí. K této situaci dochází, pokud se jedná o osobu povinnou k dani, která má sídlo v tuzemsku a její obrat přesáhl za posledních dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 milion korun českých, k dani nezaregistruje. Tato osoba nevybírá a neodvádí DPH.
- Nesprávné uplatnění daňových výhod jako třeba osvobození od daně z přidané hodnoty. Takovému jednání napomáhá i velké množství, nepřehlednost a složitost daňových výhod.
- Daňové úniky při dovozu, které mohou mít více podob. Může jít o nezákonný dovoz, který je považován za nejzávažnější formu tohoto úniku, protože vůbec nedochází k odvodu cel a daní. Tento případ je také označován jako pašeráctví. Další variantou tohoto typu daňového úniku je využití nepravdivých údajů při dovozu jako nesprávně

určená cena zboží, úmyslně zaměněný název produktu. Díky tomu stát přichází o velké množství peněz (desítky až stovky miliard ročně). Stát přichází o celní výnosy a o výnosy z nepřímých daní.

- Jedním z nejvýznamnějších důvodů, proč stát přichází ročně na DPH o více než 80 miliard Kč, jsou tzv. Karuselové podvody. Tyto podvody bývají také označovány jako kolotočové podvody, kruhové podvody, nebo podvody chybějícího obchodníka. U karuselových podvodů často stojí v pozadí organizátor, který celý podvod řídí. Jak je zobrazeno v obrázku č. 4.1 v základní formě karuselu figurují alespoň tři subjekty: plátce z jiného členského státu EU, firma (broker) a tzv. bílý kůň, nebo také chybějící obchodník (missing trader).

Obr. 4.1 Základní forma karuselového podvodu



Zdroj: Finanční správa

Plátce daně A z jiného členského státu dodá zboží společnosti B. Toto dodání je osvobozeno od DPH dle zákona o DPH (§ 64) nebo dle Šesté směrnice, článku 28c. Pořizovatel zboží, společnost B přizná daň na výstupu a zároveň uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, takže transakce je daňově neutrální. Společnost B obratem prodá zboží společnosti C, která je registrována k dani ve stejném státě. Společnost B uvede DPH na daňovém dokladu, ale daň nepřizná a neodvede státu. Společnost C, která zaplatila DPH v ceně zboží, si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Nakonec společnost C dodá zboží zpět zahraniční osobě.

V momentě, kdy by mělo dojít k placení daní společností B (bílým koněm), tato společnost zmizí a společnost C chce po finančním úřadu vyplatit nadměrný odpočet, protože zboží dodala z tuzemska osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Stát, pokud neprokáže podvodné jednání, musí vyplatit nadměrný odpočet a tím se dostává nejen na nulu, ale dokonce do mínusu. Podvodné společnosti mají z tohoto jednání čistý zisk.

Pokud by v praxi byl karusel tvořen těmito třemi články, nebyl by až takový problém podvod odhalit, ale často bývá tvořen větším počtem společností. Na podvodu se podílí desítky i stovky účastníků. Na odhalení takového rozsáhlého podvodu je potřeba často i několik let vyšetřování. Během této doby je podvodníky založen opět další karusel.

Zkrácení doby šetření z několika roků na měsíce má napomoci kontrolní hlášení, kterému se podrobněji věnuji v podkapitole 4.3.6. Mezi další nástroje finanční správy v boji proti karuselům patří reverse-charge, daňová kobra, kterým se také dále věnuji. [2, 32]

Spotřební daně

U spotřebních daní taktéž existuje celá řada způsobů daňových úniků. Jedním z častých způsobů je vydávání produktu na dokladu za jiný, který podléhá nižšímu zdanění. Dochází vlastně ke změně kódu nomenklatury.

Dalším problémem je dovoz produktů bez přihlášení zboží k celnímu řízení, nebo uplatňování nároku na osvobození od daně, na které pachatel ale nemá nárok a stejně tak uplatňování nároku na osvobození od cla.

Úniky v oblasti minerálních olejů jsou se spotřebních daní nejzávažnější, neboť tvoří největší část příjmů státního rozpočtu ze spotřebních daní. Kromě výše zmíněných dochází například k:

- přimíchávání biosložek do minerálních olejů v množství, které není zákonem povoleno
- přimíchávání dalších složek, které jsou od zákona osvobozeny,
- zneužití nižší sazby daně v sousedních státech s následným prodejem v tuzemsku,
- úniku v podmíněném režimu, kdy minerální oleje měly být přes ČR jen převáženy, ale k uvádění do volného oběhu dochází v tuzemsku a daň není zaplacená,
- vydání minerálních olejů za osvobozené, například k jinému použití, než k pohonu motorů a k výrobě tepla, nebo k využití v letecké dopravě, ale pohonné hmoty jsou využity v čerpacích stanicích,
- neoprávněnému uplatnění nároku na vrácení spotřební daně,
- fiktivní vývoz a další.

U spotřební daně z lihu kromě zmíněného nelegálního dovozu, využití nižší sazby, fiktivního vývozu a dalších, dochází dále k nelegální výrobě lihu a lihových výrobků, včetně domácí výroby, nebo výroba z lihu znehodnoceného, denaturovaného, která obsahuje velmi hořké sloučeniny, benzin, nebo například petrolej.

U spotřební daně z tabákových výrobků může docházet nelegální výrobě tabákových výrobků. V minulosti docházelo ke zneužívání údajného použití tabákových listů s tím, že mají být použity k vykuřování skleníků proti škůdcům, nebo jako hnojivo, ale poté se z nich vyráběly tabákové výrobky. Také proto došlo k zavedení daně ze surového tabáku. Také subjekty uvádějí nezdaněné tabákové výrobky na trh bez nálepek, často k tomuto jednání dochází na tržnicích apod.

4.3 Boj proti daňové kriminalitě

Daňové podvody jsou závažné jak z pohledu chybějících příjmů ve státním rozpočtu, tak z pohledu poctivých podnikatelů, kteří jsou konkurenčně znevýhodněni kvůli větším nákladům spojeným s daněmi a dalšími odvody. Stát se samozřejmě snaží daňové kriminalitě zabránit, a proto zavádí různá opatření, který mají za úkol eliminovat či snižovat daňové úniky.

4.3.1 Daňová kontrola

Jde o postup při správě daní a o hlavní institut daňového řízení. V České republice jsou daně vybírány tzv. samovyměřením, to znamená, že subjekt daně sám daň počítá, přiznává, hradí daň a dokládá. Proto je potřeba zjišťovat a prověřovat základ daně a další okolnosti, které mají vliv na správné stanovení daně.

Daňová kontrola má funkci preventivní, kdy jen tím, že daňová kontrola existuje, má odrazovat daňové subjekty od nežádoucích, nelegálních praktik. Další funkce daňové kontroly je funkce eliminační, kdy dochází až na základě kontrolních zjištění k eliminaci nesprávných postupů (např. nesprávné posouzení uznatelnosti nákladových položek, nebo sazeb daně, apod.). Funkce inspekční spočívá ve zjišťování a vyhodnocování přiznané daně subjektem. Zákon stanovuje subjektu daně určité povinnosti a proto je potřeba zjistit, jestli je subjekt dodržuje. Ochranná funkce spočívá v získávání peněžních prostředků do veřejných rozpočtů.

Výsledná zpráva o daňové kontrole pak může mít za následek vydání rozhodnutí, tzn. platebního výměru či dodatečného platebního výměru.

V roce 2014 se uskutečnilo správci daně 37 981 daňových kontrol a daňové doměrky za tento rok činily přes 11 miliard Kč. Počty daňových kontrol většinou meziročně klesají a výše

doměrků roste. To svědčí o tom, že se finanční a celní správa v poslední době soustředí na kvalitní výběr subjektů, u kterých dojde k daňové kontrole. Zvyšuje se efektivita kontrol. Pro srovnání můžeme porovnat rok 2014 s rokem 2012, kdy proběhlo 43 228 kontrol a doměřeno bylo 8,5 mld. Kč.

Od 1. ledna 2012 začal vykonávat činnost Specializovaný finanční úřad, který má sídlo v Praze a dalších šest poboček po celé České republice. Tento specializovaný úřad se zaměřuje na velké firmy a finanční společnosti, které jsou díky výši povinných odvodů pro stát více rizikové. Daňové kontroly jsou časově náročnější a je zde potřeba také profesionalita kontrolorů. [5, 17, 22]

4.3.2 Ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty

Ručení za nezaplacenou DPH je zakotveno v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. dubna 2011. V následujících letech bylo ručení doplněno a rozšířeno. Jde o zajišťovací prostředek, který se využívá v případě neuhrazení části nebo celého závazku. v zákoně je ručení rozděleno na ručení oprávněného příjemce v § 108a a na ručení příjemce zdanitelného plnění v § 109.

Oprávněným příjemcem je fyzická, nebo právnická osoba, která má povolení přijímat buďto jednou, nebo opakovaně vybrané výrobky pocházející z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození. V případě, že oprávněný příjemce má povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z přijatých vybraných výrobků z jiného členského státu, ručí za případnou nezaplacenou daň z přidané hodnoty třetí osobou, která výrobky pořídila z jiného členského státu. Částka, za kterou oprávněný příjemce ručí, se počítá ze základu daně včetně daně spotřební.

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nesplacenou daň z přidané hodnoty v případech uvedených v zákoně o DPH. Příjemcem zdanitelného plnění je se rozumí plátce DPH, který přijal zdanitelné plnění v ČR, nebo za tohle zdanitelné plnění zaplatil. Jde například o případy, kdy:

- příjemce zdanitelného plnění věděl či měl a mohl vědět, že daň nebude zaplacená úmyslně, že dojde k vylákání daňové výhody, ke zkrácení daně, nebo že plátce se úmyslně snaží dostat do situace, kdy daň nebude moct zaplatit,
- cena za přijaté plnění se podstatně liší od obvyklé ceny,

- platba za zdanitelné plnění je v částečné nebo plné výši uhrazena na účet vedený mimo ČR, nebo pokud tato platba byla uhrazena v částečné nebo plné výši na účet, který není zveřejněným účtem v registru plátců DPH v ČR,
- poskytovatel plnění je veden jako nespolehlivý plátcce v celostátním registru plátců DPH,
- při dodání pohonných hmot distributor k okamžiku uskutečnění plnění není na webových stránkách celní správy České republiky tento distributor veden jako distributor pohonných hmot.

V zákoně o DPH v § 109a je upraven zvláštní způsob zajištění daně. Ten spočívá v tom, že příjemce zdanitelného plnění má vždy možnost uhradit daň přímo Finančnímu úřadu. [21, 32]

4.3.3 Nespolehlivý plátcce

Pojem nespolehlivý plátcce je zákonem o DPH definován od roku 2013 a toto označení může mít plátcce DPH, který nesplnil své povinnosti vůči správci daně, a to závažným způsobem. Finanční správa doporučuje pravidelně kontrolovat své dodavatele například prostřednictvím daňového portálu, protože pokud by dodavatel byl v seznamu nespolehlivých plátců, příjemce zdanitelného plnění ručí za daň z přidané hodnoty, kterou má dodavatel odvést finančnímu úřadu.

Správce daně rozhoduje o tom, zda se plátcce DPH stane nespolehlivým plátcem na základě posuzování kritérií závažného porušení, které definuje Generální finanční ředitelství a také bere v úvahu okolnosti (např. živelná pohroma, nebo finanční tíseň subjektu, který ji však nezavinil, zdravotní stav plátcce). Mezi kritéria nespolehlivosti patří např. vyměření či doměření daně z přidané hodnoty pomocí pomůcek, a to v minimální výši půl milionu korun, plátcce neposkytuje opakovaně součinnost (nelze ho kontaktovat), zapojení do podezřelých obchodů, u kterých se správce daně obává, že nebude zapláceno DPH, nebo plátcce uvedl nesprávné či neúplné informace k registraci k DPH.

Správce daně po posouzení vydává rozhodnutí o nespolehlivém plátcce, proti kterému se může plátcce odvolat do patnácti dnů. Plátcce DPH může po jednom roce a po nápravě požádat o zrušení statusu nespolehlivého plátcce.

Toto opatření nemá za cíl postihovat plátcce, kteří třeba zapomněli podat daňové přiznání, udělali v něm chybu, nebo ho nestihli včas zaplatit. Cílem je postihnout těch plátců, kteří závažným způsobem porušují povinnosti vůči správci daně. [21, 32]

4.3.4 Reverse-charge

Reverse-charge, nebo také režim přenesené daňové povinnosti je postup, který se využívá u daně z přidané hodnoty. V zákoně o DPH je upraven v čtvrté hlavě zákona. V tomto režimu má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce zdanitelného plnění, který však musí být osobou povinnou k dani. Využívá se v mezinárodním obchodě, a to v rámci států EU i třetích zemí.

Dodavatel zboží či poskytovatel služby uvede na faktuře částku bez DPH a povinnost přiznat a zaplatit daň má příjemce zdanitelného plnění. Nejdříve se reverse-charge používal v případě dodání zlata a postupně byl rozšířen na další zboží a služby.

K zavedení režimu přenesení daňové povinnosti vedl vysoký počet daňových úniků a tento režim má eliminovat případy, kdy poskytovatel zdanitelného plnění daně z přidané hodnoty neodvede a zároveň si příjemce tohoto zdanitelného plnění uplatní nárok na odpočet daně. [21]

4.3.5 Elektronická evidence tržeb

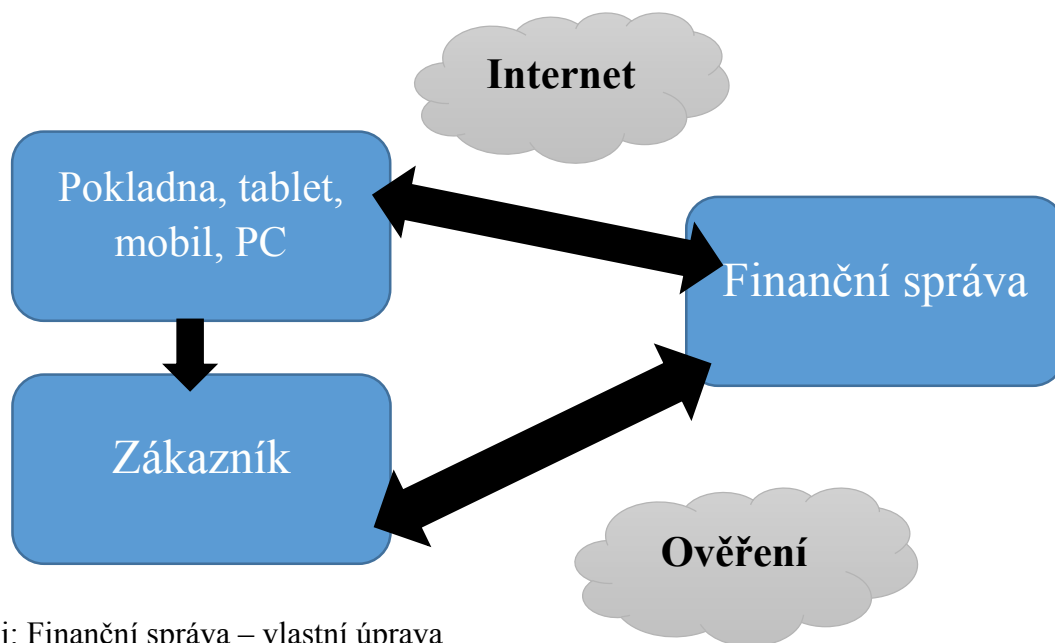
Hlavním cílem elektronické evidence tržeb je získávání potřebných informací, které by měly vést k lepší správě daní, a to především u daní z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Elektronická evidence tržeb má zajistit:

- lepší výběr daní,
- snížení deficitu státního rozpočtu,
- efektivnější daňové kontroly a
- vytvoření rovných podmínek na trhu.

Finanční správě chyběly další informace, na jejichž základě by mohla kontrolovat a zjišťovat vznik daňové povinnosti a proto často dochází k zatajování a zkrácení daňové povinnosti. To má také za následek nižší příjem státního rozpočtu. Díky zavedení EET by mělo dojít k efektivnějšímu výběru daní a tudíž navýšení příjmů státního rozpočtu. Díky tomu bude možno investovat do oblastí, kde je to nejvíce potřeba (školské, zdravotnické, dopravní infrastruktura) a také bude docházet ke snižování deficitu státního rozpočtu. Díky účinnějším a cíleným daňovým kontrolám budou snadněji a rychleji odhaleny podvodné praktiky. Podnikatelům EET umožní vykonávat činnost za stejných podmínek. Podnikatelé, kteří odvádějí daně v souladu se zákonem, jsou značně znevýhodněni oproti těm, kteří se snaží zákon obcházet.

Evidenci budou podléhat všechny hotovostní platby v podobě peněz a peněžních ekvivalentů jako jsou žetony, kupony, stravenky a šeky, platby kartou a nebudou podléhat platby převodem.

Obr. 4.2 Princip fungování elektronické evidence tržeb



Zdroj: Finanční správa – vlastní úprava

Po zaplacení v hotovosti, případně platební kartou je finanční správě zaslána datová zpráva o provedené transakci. Během okamžiku obdrží podnikatel ze systému finanční správy potvrzení o přijetí a unikátní kód účtenky. Podnikatel účtenku vytiskne a předá zákazníkovi. Součástí účtenky musí být i zmíněný unikátní kód. Zákazník má poté možnost si prostřednictvím unikátního kódu ověřit evidenci tržby v aplikaci dostupné na webových stránkách finanční správy. Celý tento princip je graficky znázorněn v obrázku 4.2. Vzor účtenky pro zákazníka a vzor údajů, které jsou zasílány finanční správě, jsou přiloženy v příloze č. 2.

Podnikatel má možnost se sám rozhodnout, jaké zařízení a jaký software použije pro EET. Není podmínkou, aby si pořizovali přímo pokladnu, nebo jiné certifikované zařízení. Podnikateli postačí počítač, tablet, chytrý telefon, notebook a k tomu příruční tiskárna.

K evidenci je potřeba internetové připojení, které stejně už dnes většina fyzických a právnických osob využívá. Ostatní si musí internetové připojení zařídit. Pokud nastane situace, že podnikatel nebude mít možnost si internetové připojení zařídit, může požádat o tzv. zjednodušený režim.

Ze zprávy dostupné na webových stránkách o zavedení EET v Chorvatsku vyplývá například to, že podnikatelé ve většině případů využili přístroje, které vlastnili, takže výdaje nebyly nijak vysoké, průměrná doba potřebná spojení zařízení a systému trvá méně, než půl

vteřiny, průměrná doba na přípravu EET činila v Chorvatsku tři dny. Dále ze zprávy vyplývá, že obecně mělo zavedení on-line fiskalizace, jak se EET v Chorvatsku nazývá, dobré fiskální dopady (např. v letech 2012 – 2013 OSVČ v oblasti pohostinství vykazovaly průměrné denní tržby vyšší o 125 %, evidovaly větší množství vystavených dokladů o 65 %, došlo také ke zvýšení zdanitelných plnění DPH o 40 %, o 35 % se zvýšily příjmy osob vykonávajících nezávislou činnost, řemeslnou a u OSVČ, nebo celkový objem vybraných spotřebních daní se zvýšil o 48 %).

V České republice se od konce roku 2016 začnou podnikatelé postupně do EET zapojovat. V letech 2016 až 2018 proběhnou čtyři fáze zapojování. V 1. fázi se od 1. prosince 2016 zapojí podnikatelé podnikající v oblasti ubytovacích a stravovacích služeb, v druhé fázi od 1. března 2017 se zapojí maloobchod a velkoobchod, ve 3. fázi od 1. března 2018 potom ostatní činnosti (zemědělství, svobodná povolání,...) a v poslední 4. fázi, která proběhne 1. června 2018 se zapojí podnikatelé vykonávající vybraná řemesla a výrobní činnosti.

Doplňkovým nástrojem k EET má být účtenková loterie. Ta má motivovat zákazníky, aby vyžadovali účtenky od podnikatelů za nákup zboží nebo služeb. V ČR se zatím o účtenkové loterii, její podobě dost diskutuje. Účtenková loterie má určitě své výhody a nevýhody. Výhody můžeme vidět například v jednoduché kontrole a ve velkém počtu kontrol. Pokud budou lidé dostatečně motivováni, budou loterii využívat, tak během chvíli mohou zkontrolovat svůj doklad, zaevidovat se do loterie a pokud doklad nebude v pořádku, finanční policie může okamžitě zasáhnout. Je možné, že si podnikatelé uvědomí, že každý zákazník je „rizikem“ a může ho jednoduše zkontrolovat. Na druhou stranu je potřeba, aby výhry nebyly zanedbatelné. V Portugalsku například vláda nakoupila automobily Audi. Další nevýhoda může spočívat v zákaznících, kteří za vidinou větší šance na výhru budou chtít v obchodech získat co nejvíce účtenek například rozdělením nákupů. [32]

4.3.6 Kontrolní hlášení DPH

Problematika kontrolního hlášení je v zákoně o DPH upravena v paragrafech 101c až 101i. Podle této právní úpravy jsou vybrané subjekty povinny poskytovat údaje z daňových dokladů a vykazovat je v kontrolním hlášení. Kontrolní hlášení bylo zavedeno, aby umožnilo správci daně získávat informace o transakcích mezi plátcí DPH a identifikovat rizikové uskupení osob (např. karuselové podvody), kvůli kterým přichází stát z veřejného rozpočtu o nemalé částky.

Za vybrané subjekty, které jsou povinny podávat kontrolní hlášení, jsou považovány osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí, kteří uskutečnili zdanitelné plnění v tuzemsku, přijali úplatu, přijali zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, poskytli úplatu, nebo přijal či uskutečnil plnění ve zvláštním režimu pro zlato. Naopak kontrolní hlášení nemusí podat neplátce DPH, identifikovaná osoba, plátce, který neuskutečnil ani nepřijal žádné plnění, nebo pokud uskutečněná plnění byla osvobozena bez nároku na odpočet.

Podání kontrolního hlášení se provádí pouze ve formě elektronické a odeslat datovou zprávu mohou plátcí přes daňový portál, nebo datovou schránku.

Podle Finanční správy se předpokládá zvýšení na daňových příjmech v hodnotě několika miliard korun za rok. Jde o boj především proti karuselovým podvodům. Vzor kontrolního hlášení je přiložen v příloze č. 1. [21, 32]

4.3.7 Daňová kobra

Jde o tým, který je složen z členů Generálního finančního ředitelství, Generálního ředitelství cel a Útvaru odhalování korupce za účelem, aby společně bojovali proti daňové kriminalitě hlavně v oblasti DPH a spotřební daně. Díky tomu, že si v týmu v rámci zákona vyměňují informace, mohou včas identifikovat a odhalovat daňové úniky. Mezi hlavní cíle patří řádný výběr daní, vrácení peněz získaných z daňových podvodů do státního rozpočtu a v neposlední řadě postih pachatelů.

Daňová Kobra funguje od června 2014 a od této doby zabránila daňovým únikům za více než 4,1 miliardy korun (údaje ke 2. únoru 2016) a další významné kauzy zveřejnila v dubnu 2016. [32, 35]

4.3.8 Ostatní opatření

Mezi další významné opatření patří opatření proti podvodům s pohonnými hmotami, které nabylo účinnosti 1. října 2013 zákonem č. 234/2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích. Paragraf 5a nařizuje provozovatelům čerpacích stanic odebírat pohonné hmoty pouze od osoby registrované jako distributor pohonných hmot. Seznam těchto distributorů vede Generální ředitelství cel. Aby se osoba mohla stát distributorem, musí splnit řadu podmínek. Jedna z nejdůležitějších podmínek je složení kauce ve výši 20 mil. korun. Jedná se o velmi vysokou částku, která ale napomohla snížení daňových úniků, protože se snížil počet distributorů, kteří byli založeni jen za účelem zmizení v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

Na začátku roku 2016 vláda schválila návrh Ministerstva financí a České národní banky na zřízení Centrální evidence účtů. Správce registru bude Česká národní banka a tento registr bude obsahovat informace o existenci účtů klientů (fyzických i právnických osob) bank a družstevních záložen. Avšak v rámci odhalení podstatných daňových úniků i trestné činnosti obecně mohou vybrané instituce (Generální ředitelství cel, Generální finanční ředitelství, apod.), ale také státní zástupci či soudci, zažádat o informaci, u které bankovní instituce má podezřelý subjekt zřízen účet. Rychlejší získávání informací zvýší efektivitu boje proti daňovým únikům. Již zmíněná Daňová Kobra bude moct rychleji zasáhnout.

Pro kontrolu uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného státu EU byl zaveden systém VIES (VAT Information Exchange System), díky kterému mají správci daně možnost ověřit, zda měl dodavatel právo si zdanitelné plnění osvobodit a zda příjemce zboží řádně zdanil. V oblasti DPH pomáhá k odhalení daňových úniků a k vymáhání daní zkrácení zdaňovacího období. [29, 32, 35]

4.4 Vybrané kauzy, problémy a návrhy řešení na zlepšení situace

V této podkapitole jsou zmíněny vybraná aktuální témata a zásadní kauza nejen z daňového pohledu – metanolová kauza.

4.4.1 Kauza metanol

Kauza metanol vypukla v ČR v září roku 2012. Nejde o úplně aktuální kauzu, ale dokonce se můžeme setkat s označením jedné z největších katastrof v historii ČR společně s povodněmi z roku 1997, při nichž zemřelo 50 lidí. Tato kauza je také ale zásadní z pohledu daní spotřebních a DPH. Zjednodušeně by se kauza podle oficiálních informací dala popsat takto: pan Fian chtěl co nejrychleji vydělat peníze a proto se rozhodl vyrobit a prodat levný líh. S realizací mu pomohl pan Křepela. Společně namíchali etylalkohol a metylalkohol půl na půl. Distribuci jim zajistil pan Vacula (výrobce a prodejce alkoholu). Na následky otravy metanolem zemřelo 50 lidí a dalších několik desítek lidí bylo otráveno. Mnoho z otrávených lidí má dodnes trvalé následky (poškozené zdraví, zrak).

Stát kvůli následné prohibici přicházel každý den o částku 25 mil. Kč na spotřebních daních a DPH. Celková ztráta činí zhruba 750 mil. Kč. Kauza se týká trestných činů, které ohrožují život či zdraví a také trestných činů daňových, poplatkových a devizových a dále trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky. Z daňových trestných činů se jedná konkrétně o trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětem k označení zboží

podle § 244 trestního zákoníku. Účastníci kauzy prodávali zboží, které nebylo označeno kontrolními páskami, jak ukládá zákon. Šlo o úmyslnou formu jednání pachatelů, kteří kvůli majetkovému prospěchu neoznačený alkohol skladovali, přepravovali a hlavně uváděli do oběhu.

Dalším podstatným daňovým únikem v oblasti alkoholu je falešná denaturace alkoholu bratrů Březinových. Jako svědek v tomto případě vypovídal pan Křepela z metanolové kauzy. Firma, kterou Březina ovládal, nakoupila čistý líh osvobozený od spotřební daně (směs do ostříkovačů). Část lihu, která měla projít denaturalizací, jí ve skutečnosti neprošla. Před celníky denaturovali líh jen fiktivně. Využíval nezkušenost a nedůslednost celníků. Došlo k daňovému podvodu ve výši půl miliardy korun. Lihová mafie, ve které byl v čele právě Březina, však od roku 1998 připravila stát na daních o minimálně 6,7 miliard korun. Podvody spočívaly v čištění technického lihu, obchodování s nezdaněným lihem, skrývání nezdaněného lihu, a další. Čištění denaturovaného lihu je také velkým problémem, jak z daňového, tak zdravotního hlediska. Z anonymních výpovědí podvodníků vyplývá, že líh čistili například savem, či jiným prostředkem. Za hodinu tak například vyčistili 2 500 litrů vodky s celkovými náklady na jeden litr 30 Kč. Pokud budeme předpokládat 40% vodku, tak jen na spotřební dani za tuto hodinu čištění stát přišel o 285 000 Kč.

Proti nelegálnímu trhu s lihem zavedl stát několik opatření po metanolové kauze, nejsou však až tak efektivní. Podle celníků i výrobců alkoholu je opatření málo a zákony jsou chatrné. Alkohol se dál pančuje a zavedená opatření jako nové kontrolní pásky, kamery v místě značení alkoholu a prodej alkoholu jako koncesovaná živnost nedokáží podvodům zabránit. Kamery nejsou špatným krokem. Pravidelnými kontrolami by kontrolor mohl být díky kamerám schopen určit, kolik láhví mělo být označeno kolky a toto množství může porovnat s počtem kolků, které měl subjekt mít k dispozici. Nelegální plnění láhví by díky kamerám alespoň nemělo probíhat na kontrolovaných, legálních linkách a výroba mimo legální linky by se měla hůř skrývat. Na tyto kontroly by však měl být dostatečný počet zaměstnanců.

Dalším problémem je neevidování nových kontrolních pásků. Firma o části kolků, které má k dispozici nepravdivě prohlásí, že je ztratila, nebo poničila a poté je může využít pro nezdaněný alkohol. Řešení by mohlo být v zaplacení spotřební daně v ceně kontrolních pásků. Firmám by se nevyplatilo použít je pro nezdaněný líh. Daňově už by si nijak nepomohly.

Na druhou stranu by mohly probíhat i kontroly zaměstnanců celních úřadů. Vedení některých obchodů (řetězců) v soukromé sféře využívá pro kontrolu svých zaměstnanců a

běžného chodu obchodu tzv. mystery (tajemného) zákazníka. Stejně by to mohlo fungovat u celníků. Mystery podnikatel by např. denaturoval líh a kontroloval by soustředěnost, důslednost, zkušenost celníků, četnost odebraných vzorků, možnost uplácení, apod.

4.4.2 Fungování elektronické evidence tržeb

Datum zavedení EET v České republice se blíží. Zavedení EET je užitečným krokem. Kvůli nepřiznaným příjmům přichází stát o velké množství peněz kvůli stále se zvětšující daňové mezeře. Při správném nastavení podmínek a při správném vedení státem by EET mohla u nás správně fungovat. Zásadní je jednoduchost, jednoznačnost. Dále by zavedení mělo pro podnikatele znamenat co nejnižší náklady. Většina podnikatelů nejspíš použije přístroje, které již vlastní a i internet má už dnes téměř každý k dispozici. Další důležitý krok je dostatečné motivování lidí k vyžadování účtenek od prodejců. Jedním ze způsobů je již zmíněná účtenková loterie, která by v případě dostatečně lákavých cen mohla fungovat. Dalším způsobem uplatňovaným v Chorvatsku je hrozící pokuta zákazníkům v případě nepřevzetí účtenky. V ČR tuto povinnost zákazník nemá. I zde by se dal využít systém mystery shoppingu, kdy by pověřeni lidé kontrolovali, zda prodejci účtenku bez vyzvání vydávají a evidují tak tržby.

Na Slovensku při kontrolách zjistila Slovenská finanční správa, že dochází k nezákonným manipulacím s registračními pokladnami. Kontroloři zabavili 25 pokladen, které mohou mít pozměněný software. Obvinění mohou být podnikatelé za využívání tohoto softwaru a zaměstnanci servisní organizace. Slovenská finanční správa odhaduje daňové úniky ve výši 8,1 – 10,8 miliard korun. Tomu by se dalo zabránit vydáním softwaru či aplikací přímo přes finanční správu, a tento software by měl být poskytován zdarma a dále nepoužíváním registračních pokladen s fiskální pamětí, u kterých je jednodušší manipulovat s údaji. V Maďarsku eliminovali přepisování obsahu elektronické informace díky kontrolní jednotce, která eviduje všechny nákupy. Efektivní způsob evidence funguje v Etiopii, kde se využívají tzv. moudré kasy. Obsluha vydává účtenky, ale pokladna provede uzávěrku, odešle data na finanční úřad a vystaví daňový výměr. Pokud dojde k chybě, zodpovídá za ni stát.

V České republice bychom se měli díky okamžitému on-line spojení s Finanční správou vyhnout přepisování údajů jako to je možné u pokladen s fiskální pamětí.

4.4.3 Daňový bonus a slevy na dani

Jedním z častých daňových úniků v oblasti daně z příjmů je nesprávné uplatnění daňového zvýhodnění či slevy na dani. Stále přibývají případy, kdy si např. daňový bonus na dítě uplatňují oba rodiče. Ministerstvo financí kvůli těmto případům připouští i zrušení

daňového bonusu. Ten by dále fungoval ve formě sociální dávky, tedy jen pro lidi s nízkými příjmy. Finanční úřady až do roku 2015 neevidovaly automaticky situace, kdy si bonus uplatnili oba rodiče. Až pro zdaňovací období za rok 2015 byl vytvořena evidence dětí, na které je bonus uplatňován. Finanční úřad nejspíš bude kontrolovat i situaci v předchozích dvou letech. Nejjednodušší způsob vyhledávání v evidenci je nejspíš pomocí rodného čísla dítěte. Pokud by se evidovala všechna rodná čísla dětí, tak by stačilo sledovat, jestli se nějaké z nich neobjeví vícekrát, než jednou. Co se týká zrušení daňového bonusu, tak ten je určitou motivací k práci. Uplatňují ho domácnosti, kde alespoň jeden z rodičů pracuje. Podpora by byla vyplácena i rodinám, ve kterých není nikdo zaměstnaný, tedy pasivním příjemcům dávek. Lepší by bylo zanechání daňového bonusu současně se zaměřením na zkvalitnění kontroly uplatňování.

Co se týká slev na dani, dochází k situacím, kdy si manžel uplatní slevu na manželku, i když manželka za rok vydělala více, než 68 000 korun českých, či naopak. Může se jednat o nechtěný omyl ze strany jednoho z manželů, který nezahrne například do příjmů manželky nemocenské dávky, podpory v nezaměstnanosti apod. Ale dochází také k případům, kdy úmyslně uplatňují slevu, na kterou ví, že nárok nemají. Existují i případy, kdy si manžel i manželka napíší čestné prohlášení o tom, že jejich příjmy nepřesáhly za kalendářní rok 68 000 Kč a dochází tak k uplatnění dvojnásobné slevy na manželku/manžela, na který nemají manželé nárok. Při kontrolách finanční správa doměřila přes 7 miliónů korun, které budou muset poplatníci doplatit (informace k 2. 6. 2016, Finanční práva v kontrolách dále pokračuje). Průměrně se jedná o 17 500 Kč na jedno daňové přiznání. Řešení by mohlo být opět v kvalitní evidenci manželů, která by měla být propojena se systémy institucí, které mají přehled o výši příjmů ze zaměstnání, dávkách, podporách, apod.

4.5 Další návrhy obecných opatření v boji proti daňovým únikům

Nejzásadnější ze všech opatření je snaha, o co nejjednodušší daňovou soustavu, snaha vytvořit jednoduché a jasné daňové zákony a vyhnout se častým změnám v zákonech. Čím jednodušší zákony budou bez zbytečných výjimek, tím bude menší pravděpodobnost chyb v placení daní a také budou snazší daňové kontroly. Jako příklad složitosti použiji formy úlev na dani u daně z příjmů. Existuje daňová sleva, daňový bonus, odčitatelné položky od základu daně, zvláštní sazba daně. Z těchto čtyř kategorií by se mohla například stát jedna, která by se dostatečně motivujících úlev týkala. Orientace v zákonech je někdy těžká i pro odborníky, natož pro obvyčejné občany a podnikatele. Existují také extrémní návrhy jako zavedení pouze dvou daní – korporátní a spotřební daně.

K častým změnám by nemuselo docházet u základního systému, orgánů správy daní, základů daně, úlev apod. Na druhou stranu je potřeba, aby byly orgány schopné okamžitě reagovat na vzniklé situace. Lidé se vždy budou snažit daňovým povinností nějakým způsobem vyhnout a budou vymýšlet nové způsoby obcházení těchto povinností. Na to stát musí vždy co nejrychleji zareagovat určitým opatřením.

Ideální je obecně přiměřená daňová zátěž. Rostoucí daňové zatížení motivuje subjekty k daňovým únikům. Pokud je daňová zátěž nízká, subjekty nemají takovou snahu vyhýbat se daňovým povinnostem. Samozřejmě je potřeba zároveň vybrat dostatečné množství peněz do státního rozpočtu.

Veškeré zákony, vyhlášky, opatření musí být doplněny kvalitními kontrolami a zjištění daňových podvodů by mělo vést k přísným trestům, vysokým sankcím a pokutám.

Dalším předpokladem pro jednodušší zjištění daňových úniků je spolupráce mezi státními institucemi. Mělo by docházet k co největšímu propojování systémů a ke spolupráci mezi institucemi. S tím souvisí také kvalitní evidence potřebných údajů u konkrétních institucí jako Finanční úřady, Okresní správa sociálního zabezpečení, Policie ČR, atd.

Dlouhodobým návrhem by mohla být snaha státu zvýšit důvěru plátců daní ve stát a správce daně. Pokud lidé budou důvěřovat politikům státu a budou věřit, že vybrané daně jsou efektivně využity, budou ochotnější daně platit. Zavádění tohoto přístupu si můžeme všimnout např. u Finanční správy, která má pro uživatele vhodně zpracovanou webovou stránku, daňový portál, má k dispozici videa s návody (např. kontrolní hlášení), nebo videa zaměřené na aktuální problematiku, brožurky, vzory, možnost kontaktování např. i na sociálních sítích. Díky tomu je s velkou pravděpodobností předcházeno neúmyslným chybám plátců daně.

4.6 Daňové ráje

Daňové ráje jsou u podnikatelů a investorů stále více populární. Tito podnikatelé či investoři zakládají společnosti v daňových rájích kvůli výhodnějším daňovým podmínkám či kvůli ukrývání majetku. Odliv peněz do daňových rájů se jen prohlubuje zvyšováním daní ve státě kvůli ekonomické recesi.

Jak tvrdí Kocina (2014, s. 231) „*Daňové ráje se pohybují na hranici legálního a nelegálního daňového úniku, nicméně přemístění ekonomických aktivit není nezákonné, přesto se proti daňovým rájům bojuje na mezinárodní úrovni.*“

Daňové ráje mají stejně starou historii jako daně. Začaly vznikat ve stejném okamžiku, kdy se autority (státy) rozhodly pro výběry daní.

Jasně vymezení pojmu daňový ráj zatím není. Obecně jde o státy, do kterých podnikatelé chtějí hlavně kvůli nízkým daním umístit své firmy. Daně, především daně z příjmů, jsou zde velmi nízké, nebo dokonce i nulové. Dále jsou tyto státy typické téměř žádnou ekonomickou regulací, politickou stabilitou, vysokou úrovní vzdělání, právní jistotou, vyspělým bankovním systémem. Často se jedná o ostrovní státy, nebo rozlohou velmi malé státy jako Monako, Lichtenštejnsko, Kypr, Malta, Maledivy, Seychely, Kajmanské ostrovy, Gibraltar, Panama, Bahamy a další.

Například v Lichtenštejnsku jsou daňové povinnosti pro firmy nulové, firmy platí pouze 0,1 % z hodnoty svých aktiv, audit není nutný, na Kypru činí daň z příjmů 10 %, dividendy jsou osvobozené, na Maledivách neexistuje žádná daň pro firmy, je zde nejvíce jednoduchý daňový systém na světě, na Seychelských ostrovech firmy také nic neplatí kromě ročního paušálu (100 dolarů), Panama má daně 7,5 – 15 %, ale příjmy ze zahraničí jsou osvobozeny, audity nejsou povinné, existuje zde roční paušál 300 dolarů.

V daňových rájích je registrováno více než třináct tisíc českých subjektů (firmy, bílí koně, politici). Ztráta pro stát činí asi 20 – 25 miliard Kč. Využívání těchto zemí ilegální není, ale jsou případy, kdy se využívání nezákonně stane – pokud dojde k rozkrádání veřejných peněz. Největším problémem daňových rájů je netransparentnost a chybí výměna informací mezi státy. O mezinárodní výměnu informací spojených s aktivitami domácích subjektů, usiluje většina zemí. Další problém spočívá v tom, že společnosti se sídlem v daňových rájích mohou vyhrát veřejné zakázky. Přitom u většiny není znám skutečný vlastník společnosti.

Setkat se můžeme s návrhy jako povinné hlášení plateb do zemí, jenž jsou na seznamu daňových rájů podle OECD, nebo s vysokým zdaněním plateb do těchto zemí.

Aktuálně se nejvíce řeší aféra Panama Papers, tedy Panamské dokumenty. Jde o únik informací a dat z interních zdrojů panamské advokátní společnosti Mossack Fonseca, která se zaměřuje na offshorové finanční služby – offshore společnost je ta, která podniká v určité zemi, ale sídlo má v daňovém ráji. S kauzou je spojováno 283 českých jmen a firem. To je podle odborníků jen špičkou ledovce. Největší dopad bude mít kauza na známé osobnosti, politiky, případně zločince, kteří v daňových rájích ukrývají majetek, či peníze z trestné činnosti. [9, 11]

5 Závěr

Daňová kriminalita nebyla zatím nikde na světě zcela a úspěšně eliminována, i přesto, že se každý stát snaží o splnění nejdůležitější funkce daně, a to naplnění státního rozpočtu za účelem pokrytí vládních výdajů. Státní instituce jako Finanční správa, Celní správa a Policie ČR se snaží co nejvíce omezit daňové úniky.

Škody vyplývající z daňové kriminality dosahují značných částek. V bakalářské práci jsou zpracované údaje o vzniklých škodách z daňové kriminality podle statistik Policie ČR. Je však důležité upozornit na to, že tyto zachycené částky ve statistikách a reálné napáchané škody v korunách českých budou velmi odlišné. Skutečnou hodnotu můžeme jen odhadovat. Jako příklad si můžeme uvést částku necelých 21 miliard korun. Jde o škody spojené s hospodářskou kriminalitou za rok 2014. Přitom Finanční správa odhaduje škody pouze na dani z přidané hodnoty přes 80 miliard korun ročně.

Hlavním smyslem této bakalářské práce bylo zpracování problematiky daňové kriminality jako celku, rozbor daňových úniků u jednotlivých druhů daní, analýza opatření, které se na území ČR využívají a navrnutí případných dalších možných opatření.

První teoretická část je zaměřena na základní pojmy, které jsou spojené obecně s daněmi, tedy vymezení definice daně, pojmy jako základ daně, sazba daně, zdaňovací období apod., dále na funkce daní, z nichž zásadní je právě fiskální funkce. Poté jsou zmíněny daňové principy, které by v ideálním případě daně měly splňovat, instituce zabývající se správou daní a dalších odvodů, mezi které patří Finanční orgány, Celní správa ČR, Česká správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Zjednodušeně je v kapitole popsáno daňové řízení, jeho subjekty a nejdůležitější fáze.

V další kapitole jsou definovány pojmy hospodářská kriminalita, ekonomická kriminalita, finanční kriminalita, majetková kriminalita. Jsou zde vyjmenovány a popsány hospodářské trestné činy a také vývoj daňové soustavy a trestněprávní úpravy hospodářských trestných činů se zaměřením na daňové trestné činy. Snahou bylo vytyčit určité hranice, mezi zákonnou daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem, podvodem. Takové rozdělení ale není jednoduché, je mezi nimi velice tenká hranice. V kapitole je poukázáno na závažnost daňové kriminality, která je zapříčiněna tím, že není snadné daňové úniky odhalit, dokázat a zabránit dalším. Dále na nejdůležitější příčiny jako jsou daňová zátěž, či složitost daňového systému státu. Byly zmíněny i metody měření daňové kriminality.

Zaměření poslední kapitoly je na statistiky hospodářské a daňové kriminality, na konkrétní způsoby páčání daňové kriminality u jednotlivých daní. Nejzávažnější úniky se vyskytují v oblasti daně z přidané hodnoty, u daní spotřebních a poté u daně z příjmů. V kapitole jsou rozepsána opatření bojující proti daňové kriminalitě. Mezi nejaktuálnější opatření patří kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Kontrolní hlášení v každém případě zlepši výběr daní. Je mířeno hlavně proti karuselovým, ale i jiným podvodům. Důležité je párování kontrolních údajů, pokud by neseděla stejná fakturovaná částka u dodavatele a odběratele, finanční úřad může ihned zasáhnout a situaci prověřit.

Užitečným krokem bylo také zavedení Daňové kobry, tedy speciálního týmu, který je složen z pracovníků právě zmíněných institucí - finanční správy, celní správy a policie ČR. Důležitá je spolupráce a propojenost těchto institucí.

Boj proti daňové kriminalitě je velmi dlouhodobý, nejspíš i nekonečný, velmi složitý, těžký, protože lidé se vždy budou snažit obcházet daňové povinnosti. Navíc daňové podvody velkého rozsahu organizují často vzdělaní, vychytralí lidé, o to je boj proti nim těžší. Počet subjektů, které figuruji v daňových podvodech, může dosahovat desítek či stovek.

V poslední kapitole jsou dále navržena určitá obecná i konkrétní opatření a jen okrajově nastíněna problematika daňových rájů, které s daňovými úniky, ať už legálními či ilegálními, souvisí.

Všechny zvolené cíle bakalářské práce byly dle mého názoru naplněny.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] HOUSE OF LORDS, European Union Committee. *Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU : report with evidence : 20th report of session 2006-7*. London: The Stationery Office, 2007. ISBN 9780104010686.
- [3] CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005. ISBN 80-86898-13-X.
- [4] JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.
- [5] KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.
- [6] KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-86395-94-4.
- [7] KOBÍK, Jaroslav. *Daňové spory, jejich prevence a řešení II*. Praha: ASPI, 2002. ISBN 80-86395-40-5.
- [8] KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 4. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 80-7263-269-8.
- [9] KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- [10] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [11] *OECD economic surveys: Czech Republic 2010*. Paris: OECD, 2010. OECD economic surveys, vol. 2010. ISBN 978-92-64-08294-6.
- [12] RADVAN, Michal. *Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1.
- [13] ŠÁMAL, Pavel. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha: C.H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-493-7.
- [14] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. V Praze: C.H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.

- [15] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [16] VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví firem: jak se jim bránit*. Praha: Linde Praha, 2014. ISBN 978-80-7201-945-8.
- [17] ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zákony

- [18] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- [20] Zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [22] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [23] Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [25] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- [26] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- [27] Zákon České národní rady č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

Internetové zdroje

- [28] *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/>
- [29] *CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>
- [30] *ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz>
- [31] *DANĚ A CLA: Chybějící peníze* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_cs.htm

- [32] *Finanční správa* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>
- [33] *InfoData: statistika a výkaznictví* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://cslav.justice.cz/InfoData/statisticke-rocenky.html>
- [34] *KRIMINALITA: Statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>
- [35] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2016-05-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/>
- [36] *VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/>

Seznam zkratek

DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
FO	fyzická osoba
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PO	právnícká osoba
Sb.	sbírka
VIES	VAT Information Exchange System

Seznam obrázků

- Obr. 2.1 Daňová soustava ČR
- Obr. 4.1 Základní forma karuselového podvodu
- Obr. 4.2 Princip fungování elektronické evidence tržeb

Seznam grafů

- Graf 4.1 Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v ČR v roce 2014
- Graf 4.2 Podíl hospodářské kriminality na škodách v roce 2014
- Graf 4.3 Vývoj daňových trestných činů v letech 2010 až 2014

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. května 2016



Nela Mucalová

Seznam příloh

Příloha č. 1	Kontrolní hlášení k DPH
Příloha č. 2	Vzorová účtenka k elektronické evidenci tržeb